



95 лет

ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ



У Ч Е Б Н И К



657(07)

Б943



Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

УЧЕБНИК

Издание второе, переработанное и дополненное

837049

ОНТИ

Электронно-
Библиотечная
Система
znanium.com

Москва
ВУЗОВСКИЙ УЧЕБНИК
ИНФРА-М
2014

657(07)

+658.1(07)

УДК 657(075.8)

ББК 65.5я73

Б943

Рецензенты:

зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»
Московского государственного университета прикладной биотехнологии,
д-р экон. наук, проф. *В.Б. Дардик*;

зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»
Академии труда и социальных отношений, канд. экон. наук, проф. *Г.В. Корнева*

Авторский коллектив:

- Ю.А. Бабаев** — акад. Международной и Российской инженерной академии, заслуженный деятель науки РФ,
д-р экон. наук, проф. — *введение, гл. 2, 3, 5;*
- А.М. Петров** — д-р экон. наук, проф. — *гл. 1, 6;*
- М.В. Друшкая** — канд. экон. наук, проф. — *п. 1.6, гл. 7–11;*
- Ж.А. Кеворкова** — д-р экон. наук, проф. — *гл. 12, 13;*
- Е.Е. Листопад** — канд. экон. наук, доц. — *гл. 4.*

Б94 **Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности:** Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2014. — 348 с.

ISBN 978-5-9558-0316-6 (Вузовский учебник)

ISBN 978-5-16-006893-0 (ИНФРА-М)

Материал учебника позволяет изучить правила организации и ведения бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций в целях использования получаемой информации в управлении хозяйствующими субъектами.

Учебник снабжен таблицами, рисунками, бухгалтерскими схемами, аналитическими расчетами, примерами практических ситуаций; в конце каждого раздела даются контрольные вопросы, тесты, варианты правильных ответов.

Для студентов экономических вузов, слушателей системы подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров, аспирантов, соискателей, специалистов бухгалтерских и экономических служб.

ББК 65.5я73

ISBN 978-5-9558-0316-6 (Вузовский учебник)

ISBN 978-5-16-006893-0 (ИНФРА-М)

© Вузовский учебник, 2010, 2014

Посвящается
95-летию Финансового университета

ВВЕДЕНИЕ

Мировая экономика базируется на мировом рынке, материальной основой которого является научно-технический прогресс и стимулируемое им общественное разделение труда. Практически все национальные экономики интегрированы в международное разделение труда и связанные с ним экономические отношения. Некоторые страны влились во всемирное хозяйство в связи с потребностями собственного развития, другие были втянуты в международное разделение труда и международные экономические отношения до становления своих национальных рынков. Естественно, что эти обстоятельства обусловили специфику взаимоотношений национальной и мировой экономик в каждом конкретном случае, но, несмотря на наличие характерных черт, существует общее направление международных экономических отношений, которое не обошло на сегодняшний день стороной, вероятно, ни одно государство — международная торговля товарами и услугами.

Внешнеэкономическая деятельность (ВЭД) является неотъемлемой частью экономики любой страны и развивается по двум основным направлениям: торговля и инвестиции.

Предприятие, желающее раздвинуть рамки своей хозяйственной деятельности за территорию Российской Федерации, сталкивается с такими вопросами, как правила экспорта-импорта товаров и услуг, порядок валютных операций при экспорте-импорте, процедуры выхода на мировой рынок. Немаловажную роль играют и вопросы, связанные с порядком налогообложения ВЭД. От государства в данной ситуации требуется создание таких условий функционирования, которые способствовали бы реализации целей внешнеэкономической политики страны.

На практике ВЭД несет в себе повышенную долю рисков в силу ряда ее особенностей. Практика аудиторских проверок показывает, что импортеры терпят убытки в связи с полным отсутствием или недостаточным контролем за различного рода рисками — валютным, коммерческим, финансовым и т.д. В этой связи для успешного проведения импортных операций на предприятии требуются высокий

профессионализм персонала, знание бухгалтерского, таможенного, налогового и валютного законодательства, а также организация надежной и действенной системы экономического анализа и внутреннего контроля.

В первом разделе учебника раскрывается сущность бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности, второй раздел посвящен экономическому анализу ВЭД, третий раздел — аудиту.

Учебник снабжен большим количеством схем, иллюстраций и таблиц, что поможет сделать процесс изучения бухгалтерского учета более эффективным.

РАЗДЕЛ I. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Глава 1. ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ — ПОНЯТИЕ, СУБЪЕКТЫ И РЕГУЛИРОВАНИЕ

1.1. Понятие, субъекты и регулирование внешнеэкономической деятельности

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности основывается на Конституции Российской Федерации и осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также общепризнанными принципами и нормами международного права и международными договорами Российской Федерации.

Базовые понятия приводятся в Федеральном законе от 08.12.2003 г. / № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (рис. 1.1).

Основные термины, используемые во внешнеэкономическом законодательстве:

- **внешнеторговая деятельность** — деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью;
- **внешнеторговая бартерная сделка** — сделка, совершаемая при осуществлении внешнеторговой деятельности и предусматривающая обмен товарами, услугами, работами, интеллектуальной собственностью, в том числе сделка, которая наряду с указанным обменом предусматривает использование при ее осуществлении денежных и (или) иных платежных средств;
- **внешняя торговля товарами** — импорт и (или) экспорт товаров. Перемещение товаров между частью территории Российской Федерации и другой частью территории Российской Федерации, если такие части не связаны между собой сухопутной территорией Российской Федерации, через таможенную территорию иностранного государства не является внешней торговлей товарами;
- **внешняя торговля услугами** — оказание услуг (выполнение работ), включающее в себя производство, распределение, маркетинг, до-

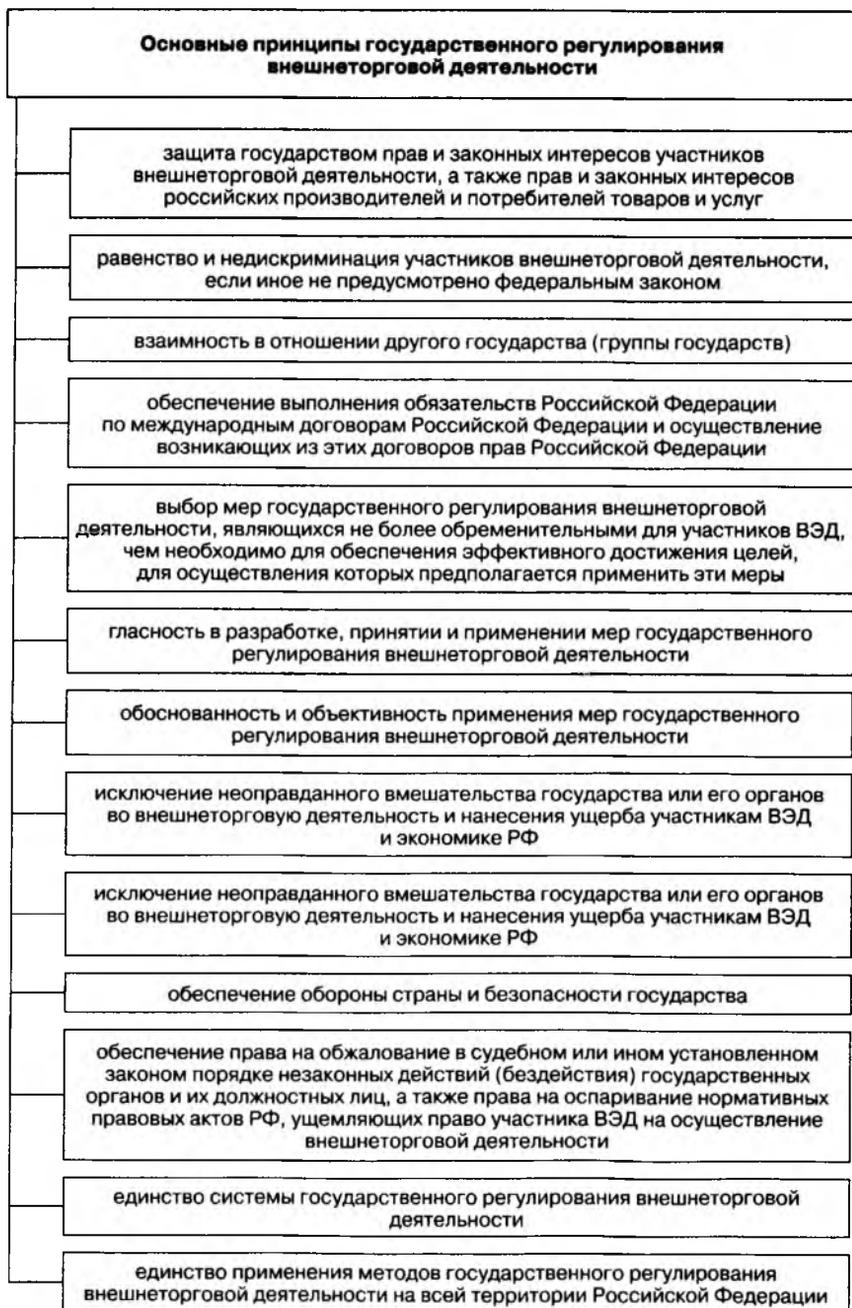


Рис. 1.1. Основные принципы государственного регулирования внешнеторговой деятельности

ставку услуг (работ) и осуществляемое способами, указанными в ст. 33 настоящего Федерального закона;

- **импорт товара** — ввоз товара в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе;
- **экспорт товара** — вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе;
- **зона свободной торговли** — таможенные территории, на которых в соответствии с международным договором с одним или несколькими государствами либо группами государств отменены таможенные пошлины и другие меры ограничения внешней торговли товарами, происходящими с данных таможенных территорий, в отношении практически всей внешней торговли такими товарами в пределах данных таможенных территорий;
- **товар** — являющиеся предметом внешнеторговой деятельности движимое имущество, отнесенные к недвижимому имуществу воздушные, морские суда, суда внутреннего плавания и смешанного (река — море) плавания и космические объекты, а также электрическая энергия и другие виды энергии. Транспортные средства, используемые по договору о международных перевозках, не рассматриваются в качестве товара;
- **участники внешнеторговой деятельности** — российские и иностранные лица, занимающиеся внешнеторговой деятельностью;
- **иностранное лицо** — физическое лицо, юридическое лицо или не являющаяся юридическим лицом по праву иностранного государства организация, которые не являются российскими лицами;
- **коммерческое присутствие** — любая допускаемая законодательством Российской Федерации или законодательством иностранного государства форма организации предпринимательской и иной экономической деятельности иностранного лица на территории Российской Федерации или российского лица на территории иностранного государства в целях оказания услуг, в том числе путем создания юридического лица, филиала или представительства юридического лица либо участия в уставном (складочном) капитале юридического лица. Российское юридическое лицо, через которое осуществляется коммерческое присутствие, рассматривается как иностранный исполнитель услуг, если иностранное лицо (иностранные лица) в силу преобладающего участия в уставном (складочном) капитале российского юридического лица, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые российским юридическим лицом;
- **международный транзит** — перемещение через территорию Российской Федерации товаров, транспортных средств, если такое

перемещение является лишь частью пути, начинающегося и заканчивающегося за пределами территории Российской Федерации;

- **таможенно-тарифное регулирование** — метод государственного регулирования внешней торговли товарами, осуществляемый путем применения ввозных и вывозных таможенных пошлин;
- **таможенный союз** — единая таможенная территория, которой на основе международного договора с одним или несколькими государствами либо группами государств заменяется две или несколько таможенных территорий и в пределах которой отменяются таможенные пошлины и другие меры ограничения внешней торговли товарами, происходящими с единой таможенной территории, в отношении практически всей торговли такими товарами в пределах этой таможенной территории.

Торговая политика Российской Федерации является составной частью экономической политики Российской Федерации. Цель торговой политики Российской Федерации — создание благоприятных условий для российских экспортеров, импортеров, производителей и потребителей товаров и услуг.

Торговая политика Российской Федерации строится на основе соблюдения общепризнанных принципов и норм международного права, а также обязательств, вытекающих из международных договоров Российской Федерации.

Реализация торговой политики Российской Федерации осуществляется с использованием методов государственного регулирования внешнеторговой деятельности.

Полномочия федеральных органов государственной власти в области внешнеторговой деятельности:

1) формирование концепции и стратегии развития внешнеторговых связей и основных принципов торговой политики Российской Федерации;

2) защита экономического суверенитета и экономических интересов Российской Федерации и российских лиц;

3) государственное регулирование внешнеторговой деятельности, в том числе таможенно-тарифное и нетарифное регулирование, а также государственное регулирование деятельности в области подтверждения соответствия товаров обязательным требованиям в связи с их ввозом в Российскую Федерацию и вывозом из Российской Федерации;

4) установление обязательных на всей территории Российской Федерации требований и критериев безопасности для жизни или здоровья граждан, имущества физических или юридических лиц, государственного или муниципального имущества, окружающей

среды, жизни или здоровья животных и растений при ввозе в Российскую Федерацию товаров и правил контроля за ними;

5) определение в соответствии с международными договорами РФ и решениями Комиссии Таможенного союза порядка вывоза из Российской Федерации и ввоза в Российскую Федерацию делящихся (расщепляющихся) ядерных веществ, отравляющих, взрывчатых, ядовитых веществ, опасных отходов, сильнодействующих, наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров, биологически активных материалов (донорской крови, внутренних органов и других материалов), генетически активных материалов (культур грибов, бактерий, вирусов, семенного материала животных и человека и иных материалов), животных и растений, находящихся под угрозой исчезновения, их частей и дериватов, а также иных товаров, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на жизнь или здоровье граждан, жизнь или здоровье животных и растений, окружающую среду;

6) определение порядка ввоза в Российскую Федерацию и вывоза из Российской Федерации драгоценных металлов и драгоценных камней;

7) координация международного сотрудничества Российской Федерации в области космической деятельности и контроль за разработкой и реализацией международных космических проектов Российской Федерации;

8) установление показателей статистической отчетности внешне-торговой деятельности, обязательных на всей территории Российской Федерации;

9) заключение международных договоров Российской Федерации в области внешнеэкономических связей;

10) учреждение, содержание и ликвидация торговых представительств Российской Федерации в иностранных государствах;

11) участие в деятельности международных экономических организаций и реализации решений, принятых этими организациями;

12) определение порядка вывоза из Российской Федерации товаров, составной частью которых является информация, составляющая государственную тайну;

13) информационное обеспечение внешнеторговой деятельности на территории Российской Федерации;

14) создание страховых и залоговых фондов в области внешнеторговой деятельности.

Любые российские лица и иностранные лица обладают правом осуществления внешнеторговой деятельности. Это право может быть ограничено в случаях, предусмотренных международными договорами, а также федеральными законами Российской Федерации и решениями Комиссии Таможенного союза.

На рис. 1.2 приводятся методы регулирования ВЭД организаций со стороны государства.

В целях регулирования внешней торговли товарами, в том числе для защиты внутреннего рынка Российской Федерации и стимулирования прогрессивных структурных изменений в экономике, в соответствии с международными договорами государств — членов Таможенного союза и (или) законодательством Российской Федерации устанавливаются *ввозные и вывозные таможенные пошлины*.

Нетарифное регулирование внешней торговли товарами *может осуществляться только в случаях, предусмотренных Федеральным законом «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»*.

Импорт и экспорт товаров в основном осуществляются без количественных ограничений.

Правительство Российской Федерации в соответствии с международными договорами в *исключительных случаях* может устанавливать (не более чем на 6 мес.):

1) временные ограничения или запреты экспорта товаров для предотвращения либо уменьшения критического недостатка на внутреннем рынке Российской Федерации продовольственных или иных товаров, которые являются существенно важными для внутреннего рынка Российской Федерации. Перечень товаров, являющихся су-



Рис. 1.2. Методы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности

щественно важными, определяется Правительством Российской Федерации;

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

а) сократить производство или продажу аналогичного товара российского происхождения;

б) сократить производство или продажу товара российского происхождения, который может быть непосредственно заменен импортным товаром, если в Российской Федерации не имеется значительного производства аналогичного товара;

в) снять с рынка временный излишек аналогичного товара российского происхождения путем предоставления имеющегося излишка такого товара некоторым группам российских потребителей бесплатно или по ценам ниже рыночных;

г) снять с рынка временный излишек товара российского происхождения, который может быть непосредственно заменен импортным товаром, если в Российской Федерации не имеется значительного производства аналогичного товара, путем предоставления имеющегося излишка такого товара некоторым группам российских потребителей бесплатно или по ценам ниже рыночных;

д) ограничить производство продуктов животного происхождения, производство которых зависит от импортируемого в Российскую Федерацию товара, если производство в Российской Федерации аналогичного товара является относительно незначительным.

Применение количественных ограничений не должно носить дискриминационный характер. В случае когда законом допускается установление количественных ограничений экспорта и (или) импорта товара, такие ограничения применяются вне зависимости от страны происхождения товара.

При принятии решения о введении *квоты* Правительство Российской Федерации определяет метод ее распределения и в соответствующем случае устанавливает порядок проведения конкурса или аукциона. Распределение квоты основывается на равноправии участников внешнеторговой деятельности в отношении получения квоты и их недискриминации по признакам формы собственности, места регистрации или положения на рынке.

Лицензирование в сфере внешней торговли товарами (далее — лицензирование) устанавливается в следующих случаях:

1) введение временных количественных ограничений экспорта или импорта отдельных видов товаров;

2) реализация разрешительного порядка экспорта и (или) импорта отдельных видов товаров, которые могут оказать неблагоприятное

воздействие на безопасность государства, жизнь или здоровье граждан, имущество физических или юридических лиц, государственное или муниципальное имущество, окружающую среду, жизнь или здоровье животных и растений;

3) предоставление исключительного права на экспорт и (или) импорт отдельных видов товаров;

4) выполнение Российской Федерацией международных обязательств.

1.2. Общепризнанные принципы и нормы международного права как составная часть системы регулирования внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации

В соответствии со ст. 15 Конституции Российской Федерации общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Порядок заключения, выполнения и прекращения международных договоров сформулированы в Федеральном законе от 15.07.1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации».

Международные договоры образуют правовую основу межгосударственных отношений, содействуют поддержанию всеобщего мира и безопасности, развитию международного сотрудничества в соответствии с целями и принципами Устава Организации Объединенных Наций. Международным договорам принадлежит важная роль в защите основных прав и свобод человека, в обеспечении законных интересов государств.

Основные термины:

а) **международный договор Российской Федерации** — международное соглашение, заключенное Российской Федерацией с иностранным государством (или государствами), с международной организацией либо с иным образованием, обладающим правом заключать международные договоры, в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от того, содержится такое соглашение в одном документе или в нескольких связанных между собой документах, а также независимо от его конкретного наименования;

б) **ратификация, утверждение, принятие и присоединение** — в зависимости от случая форма выражения согласия Российской Федерации на обязательность для нее международного договора;

в) **подписание** — либо стадия заключения договора, либо форма выражения согласия Российской Федерации на обязательность для

нее международного договора в том случае, если договор предусматривает, что подписание имеет такую силу, или иным образом установлена договоренность Российской Федерации и других участвующих в переговорах государств о том, что подписание должно иметь такую силу, или намерение Российской Федерации придать подписанию такую силу вытекает из полномочий ее представителя либо было выработано во время переговоров;

г) **заключение** — выражение согласия Российской Федерации на обязательность для нее международного договора;

д) **полномочия** — документ, который исходит от компетентного органа Российской Федерации и посредством которого одно лицо или несколько лиц назначаются представлять Российскую Федерацию в целях:

- ведения переговоров;
- принятия текста договора или установления его аутентичности;
- выражения согласия Российской Федерации на обязательность для нее договора;
- совершения любого другого акта, относящегося к договору;

е) **оговорка** — одностороннее заявление, сделанное при подписании, ратификации, утверждении, принятии договора или присоединении к нему, посредством которого выражается желание исключить или изменить юридическое действие определенных положений договора в их применении к Российской Федерации;

ж) **международная организация** — межгосударственная, межправительственная организация;

з) **депозитарий** — государство, международная организация или ее главное исполнительное должностное лицо, которым сдается на хранение подлинник международного договора и которые выполняют в отношении этого договора функции, предусмотренные международным правом;

и) **уполномоченная организация** — организация, уполномоченная в соответствии с федеральным законом представлять Президенту Российской Федерации или Правительству Российской Федерации предложения о заключении, выполнении и прекращении международных договоров Российской Федерации.

В соответствии с Конституцией Российской Федерации заключение, прекращение и приостановление действия международных договоров Российской Федерации находятся в ведении государства.

Международный договор Российской Федерации, затрагивающий вопросы, относящиеся к ведению субъекта Российской Федерации, заключается по согласованию с органами государственной власти заинтересованного субъекта Российской Федерации, на которые возложена соответствующая функция.

Решения о согласии на обязательность для Российской Федерации международных договоров (рис. 1.3) принимаются органами государственной власти Российской Федерации или уполномоченными организациями в соответствии с их компетенцией, установленной Конституцией Российской Федерации, настоящим Федеральным законом, иными актами законодательства Российской Федерации.

Министерство иностранных дел Российской Федерации информирует Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации о заключенных от имени Российской Федерации и от имени Правительства Российской Федерации международных договорах Российской Федерации, а также о прекращении таких договоров или приостановлении их действия.

В соответствии с Конституцией Российской Федерации ратификация международных договоров Российской Федерации осуществляется в форме федерального закона (рис. 1.4).

Также подлежат ратификации международные договоры Российской Федерации, при заключении которых стороны условились о последующей ратификации.

Международные договоры, решения о подписании которых были приняты Президентом Российской Федерации, вносятся в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации на ратификацию Президентом Российской Федерации.

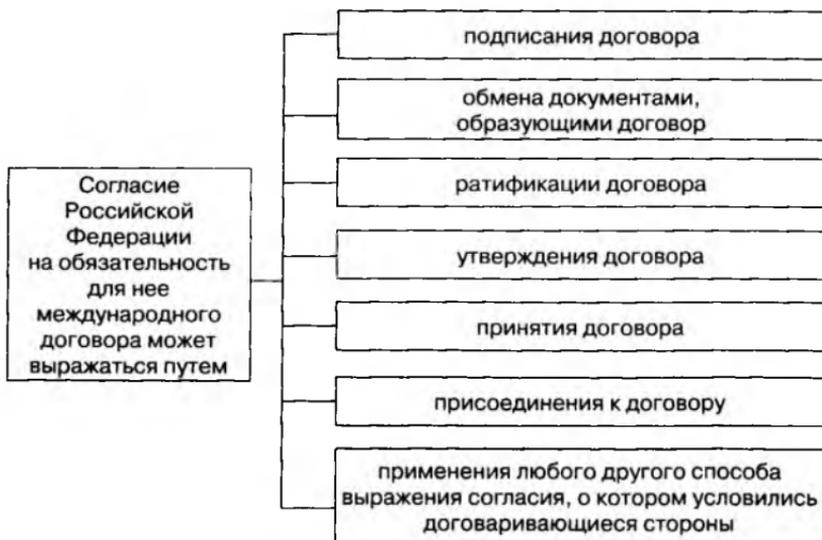


Рис. 1.3. Способы признания Россией международных договоров

РАТИФИКАЦИИ ПОДЛЕЖАТ МЕЖДУНАРОДНЫЕ ДОГОВОРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

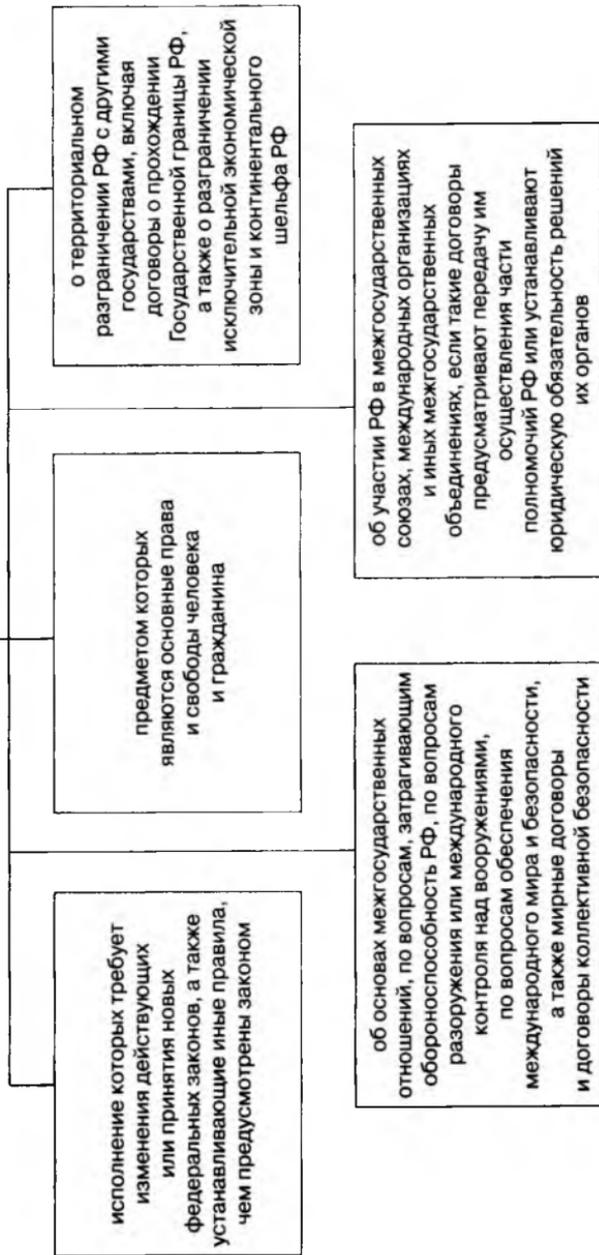


Рис. 1.4. Классификация международных договоров, подлежащих ратификации

Международные договоры, решения о подписании которых были приняты Правительством Российской Федерации, вносятся в Государственную Думу на ратификацию Правительством Российской Федерации.

Правительство Российской Федерации вправе в случае необходимости представить Президенту Российской Федерации предложение о внесении на ратификацию международного договора, решение о подписании которого было принято Правительством Российской Федерации.

Государственная Дума рассматривает предложения о ратификации международных договоров и после предварительного обсуждения в комитетах и комиссиях Государственной Думы принимает соответствующие решения.

Принятые Государственной Думой федеральные законы о ратификации международных договоров Российской Федерации подлежат в соответствии с Конституцией Российской Федерации обязательному рассмотрению в Совете Федерации.

Принятый Федеральным Собранием Российской Федерации федеральный закон о ратификации международного договора Российской Федерации направляется в соответствии с Конституцией Российской Федерации Президенту Российской Федерации для подписания и обнародования.

На основании федерального закона о ратификации международного договора Российской Федерации Президентом Российской Федерации подписывается ратификационная грамота, которая скрепляется его печатью и подписью министра иностранных дел Российской Федерации.

Обмен ратификационными грамотами и сдача грамот о ратификации международных договоров Российской Федерации на хранение депозитариям производятся, если не имеется иной договоренности, Министерством иностранных дел Российской Федерации либо по его поручению дипломатическим представительством Российской Федерации в иностранном государстве или представительством Российской Федерации при международной организации.

Если международный договор содержит правила, требующие изменения отдельных положений Конституции Российской Федерации, решение о согласии на его обязательность для Российской Федерации возможно в форме федерального закона только после внесения соответствующих поправок в Конституцию Российской Федерации или пересмотра ее положений в установленном порядке.

Международные договоры Российской Федерации подлежат добросовестному выполнению в соответствии с условиями самих международных договоров, нормами международного права, Конституцией

Российской Федерации и иными актами законодательства Российской Федерации.

Российская Федерация до вступления для нее международного договора в силу воздерживается с учетом соответствующих норм международного права от действий, которые лишили бы договор его объекта и цели.

Международный договор подлежит выполнению Российской Федерацией с момента вступления его в силу для Российской Федерации (рис. 1.5).

В случае нарушения обязательств по международному договору Российской Федерации другими его участниками Министерство иностранных дел Российской Федерации либо другие федеральные органы исполнительной власти или уполномоченные организации совместно с Министерством иностранных дел Российской Федерации представляют в зависимости от того, в чьей компетенции находятся вопросы, регулируемые договором, Президенту Российской Федерации или в Правительство Российской Федерации предложения о принятии необходимых мер в соответствии с нормами международного права и условиями самого договора.

Прекращение (в том числе денонсация) и приостановление действия международных договоров Российской Федерации осуществляются в соответствии с условиями самого договора и нормами международного права органом, принявшим решение о согласии на обязательность международного договора для Российской Федерации.

Президент Российской Федерации принимает, если это вызывается необходимостью, решения о прекращении или приостановлении действия международных договоров Российской Федерации, согласие на обязательность которых для Российской Федерации давалось Правительством Российской Федерации.

Государственная Дума рассматривает предложения о прекращении или приостановлении действия международных договоров Российской Федерации и после предварительного обсуждения в комитетах и комиссиях Государственной Думы принимает соответствующие решения.

Принятые Государственной Думой федеральные законы о прекращении (в том числе о денонсации) или приостановлении действия международных договоров Российской Федерации подлежат в соответствии с Конституцией Российской Федерации обязательному рассмотрению в Совете Федерации.

Принятый Федеральным Собранием Российской Федерации федеральный закон о прекращении (в том числе о денонсации) или приостановлении действия международного договора Российской Федерации направляется в соответствии с Конституцией Российской

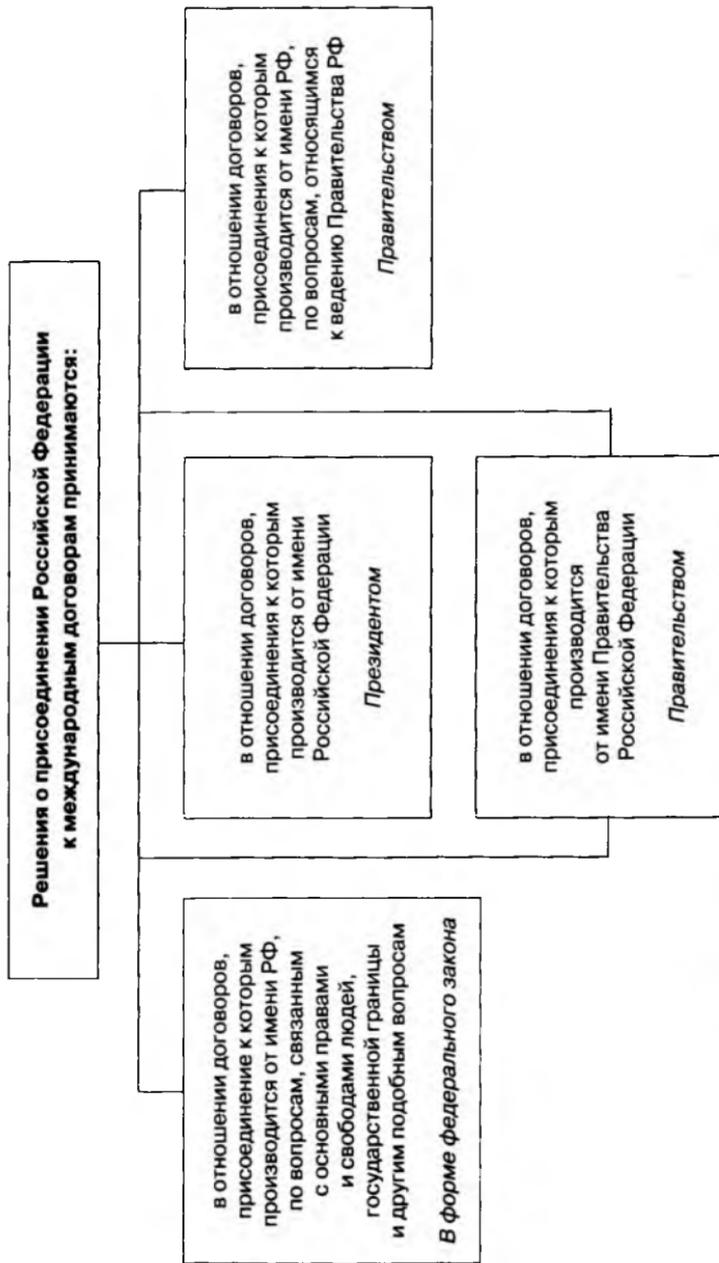


Рис. 1.5. Порядок присоединения России к международным договорам

Федерации Президенту Российской Федерации для подписания и обнародования.

Действие международного договора Российской Федерации, решение о согласии на обязательность которого для Российской Федерации принималось в форме федерального закона, может быть приостановлено Президентом Российской Федерации в случаях, требующих принятия безотлагательных мер, с обязательным незамедлительным информированием Совета Федерации и Государственной Думы и внесением в Государственную Думу проекта соответствующего федерального закона.

В случае отклонения Государственной Думой проекта федерального закона о приостановлении действия международного договора Российской Федерации действие договора подлежит незамедлительному возобновлению.

Прекращение международного договора Российской Федерации, если договором не предусматривается иное или не имеется иной договоренности с другими его участниками, освобождает Российскую Федерацию от всякого обязательства выполнять договор в дальнейшем и не влияет на права, обязательства или юридическое положение Российской Федерации, возникшие в результате выполнения договора до его прекращения.

1.3. ИНКОТЕРМС — международные правила толкования торговых терминов

Цель ИНКОТЕРМС — обеспечение комплекта международных правил толкования торговых терминов, наиболее часто используемых во внешней торговле. Таким образом можно избежать или значительно снизить неопределенность различного толкования таких терминов в отдельных странах.

Стороны контракта не всегда знакомы с практикой ведения торговли в соответствующих странах. Это может вызывать недоразумения, споры и судебные разбирательства и повлечь трату времени и денег. Для разрешения этих проблем Международная торговая палата в 1936 г. впервые опубликовала свод международных правил толкования торговых терминов — ИНКОТЕРМС 1936. Поправки и дополнения были сделаны в 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 и 2010 гг. для приведения этих правил в соответствие с современной практикой международной торговли.

Сфера применения ИНКОТЕРМС ограничена вопросами, относящимися к правам и обязанностям сторон договора купли-продажи в отношении поставки проданных товаров (это понимается как «материальные вещи», исключая «нематериальные вещи», такие как компьютерное программное обеспечение).

Часто встречаются два недоразумения в отношении ИНКОТЕРМС: во-первых, ошибочно полагают, что ИНКОТЕРМС применимы к договорам перевозки, а не к договору купли-продажи; во-вторых, иногда полагают, что в ИНКОТЕРМС предусмотрены все обязанности, которые стороны хотели бы включить в договор купли-продажи.

Как всегда подчеркивалось Международной торговой палатой, ИНКОТЕРМС регламентируют только отношения между продавцами и покупателями по договорам купли-продажи и, кроме того, лишь по некоторым определенным аспектам.

В то время как экспортерам и импортерам важно учитывать практическое соотношение различных договоров, которые необходимы для реализации сделки международной купли-продажи — где необходим не только договор купли-продажи, но и договоры перевозки, страхования и финансирования, — ИНКОТЕРМС же имеют дело с одним из этих договоров, т.е. договором купли-продажи.

Тем не менее соглашение сторон об использовании определенного термина затрагивает и иные договоры. Приведем лишь несколько примеров: согласовав условие *CFR* или *CIF*, продавец не может исполнить договор никаким иным видом транспорта, кроме морского, поскольку по этим условиям он обязан предоставить покупателю коносамент или иной морской транспортный документ, что невозможно при использовании иных видов транспорта. Более того, необходимый в соответствии с документарным аккредитивом документ обязательно зависит от используемых способов перевозки.

Во-вторых, ИНКОТЕРМС имеют дело с определенными обязанностями сторон — такими как обязанность продавца предоставить товар в распоряжение покупателя или передать ему его для перевозки или доставить его в пункт назначения, а также с распределением риска между сторонами в этих случаях.

Кроме того, они определяют обязанности по выполнению таможенных формальностей очистить для вывоза и ввоза, по упаковке товара, обязанность покупателя по принятию поставки, а также обязанность представить доказательства надлежащего выполнения соответствующих обязательств. Хотя ИНКОТЕРМС крайне важны для реализации договора купли-продажи, значительное число проблем, возникающих в таком договоре, в них вообще не регулируются, например переход права собственности и иных вещных прав, неисполнение договора и последствия неисполнения, а также освобождение от ответственности в определенных ситуациях. Следует подчеркнуть, что ИНКОТЕРМС не предназначены заменить необходимые для полного договора купли-продажи условия, определяемые путем включения стандартных или индивидуально согласованных условий.

ИНКОТЕРМС вообще не регламентируют последствия нарушения договора и освобождение от ответственности вследствие различных препятствий. Эти вопросы подлежат разрешению иными условиями договора купли-продажи и нормами применимого права.

ИНКОТЕРМС всегда предназначались для использования в первую очередь в тех случаях, когда товары продаются для поставки через национальные границы, поэтому используют международные торговые термины. Однако ИНКОТЕРМС часто включаются в договоры купли-продажи товаров в пределах национальных рынков. При таком применении ИНКОТЕРМС положения статей, касающиеся экспорта и импорта, становятся лишними.

Для облегчения понимания в ИНКОТЕРМС в 1990 г. термины были объединены в четыре группы, различающиеся по существу: 1-я группа — термин, согласно которому продавец только предоставляет товар в распоряжение покупателя в своих помещениях; в соответствии со 2-й группой терминов продавец обязан передать товар указанному покупателем перевозчику; 3-я группа — термины «С», в соответствии с которыми продавец обязан заключить договор перевозки, но не принимая на себя риск утраты или повреждения товара или дополнительные затраты вследствие событий, произошедших после отгрузки и отправки; 4-я группа — «D», при которых продавец должен нести все расходы и риски, необходимые для доставки товара до пункта назначения (табл. 1.1).

При разработке ИНКОТЕРМС 2010 были приложены значительные усилия для достижения максимально возможной и желаемой согласованности в отношении различных выражений, используемых в 11 терминах. Это позволило избежать использования различных формулировок для выражения одного и того же понятия. Кроме того, по возможности использовались выражения, употребляемые в Конвенции ООН 1980 г. о договорах международной купли-продажи товаров.

Основные термины:

- **«грузоотправитель».** В некоторых случаях было необходимо использовать один и тот же термин для передачи двух различных значений, поскольку не было подходящей альтернативы. Работники торговли знакомы с этой трудностью применительно как к договорам купли-продажи, так и к договорам перевозки. Например, термин «грузоотправитель» (*shipper*) означает как лицо, передающее товар для перевозки, так и лицо, которое заключает договор с перевозчиком: однако эти два «грузоотправителя» могут быть различными лицами, например по договору на условиях *FOB*, где продавец передает товар для перевозки, а покупатель заключает договор с перевозчиком;

- **«поставка»** — используется в ИНКОТЕРМС в двух различных смыслах: во-первых, для определения момента, когда продавец

Таблица 1.1

КЛАССИФИКАЦИЯ ТОРГОВЫХ ТЕРМИНОВ

ИНКОТЕРМС 2010		
1	2	3
Группа E Отгрузка	<i>EXW</i>	Франко завод (...наименование места)
Группа F Основная перевозка не оплачена	<i>FCA</i>	Франко перевозчик (...наименование места)
	<i>FAS</i>	Свободно вдоль борта судна (...наименование порта отгрузки)
	<i>FOB</i>	Свободно на борту (...наименование порта отгрузки)
Группа C Основная перевозка оплачена	<i>CFR</i>	Стоимость и фрахт (...наименование порта назначения)
	<i>CIF</i>	Стоимость, страхование и фрахт (...наименование порта назначения)
	<i>CPT</i>	Перевозка оплачена до (...наименование места назначения)
	<i>CIP</i>	Перевозка и страхование оплачены до (...наименование места назначения)
Группа D Прибытие	<i>DAT</i>	Поставка на терминале (...наименование терминала)
	<i>DAP</i>	Поставка в месте назначения (...наименование места назначения)
	<i>DDP</i>	Поставка с оплатой пошлин (...наименование места назначения)

выполнил свое обязательство; во-вторых, применительно к обязанности продавца получить или принять поставку товара;

• **«обычный».** Слово «обычный» появляется в нескольких терминах, например в *EXW* Франко завод в отношении времени поставки и в терминах «С» в отношении документов, которые продавец обязан предоставить, и договора перевозки, который продавец обязан обеспечить. Конечно, может быть трудно точно сказать, что означает слово «обычный», однако во многих случаях можно определить, какие лица и что делают обычно в торговле, и эта практика становится общепринятой. Поэтому слово «обычный» является более полезным, чем слово «разумный», которое требует оценки не с точки зрения мировой практики, а с учетом более сложного принципа добросовестности и честной деловой практики. При некоторых обстоятельствах может быть необходимо решить, что значит «разумный». Однако по приведенным причинам в ИНКОТЕРМС

слово «обычный» в большинстве случаев признано более предпочтительным, чем слово «разумный»;

- **«сборы».** В отношении обязанности по очистке товара от таможенных пошлин, необходимых для ввоза, важно определить, что понимается под «сборами», которые должны быть оплачены при ввозе товара. Подлежащие уплате сборы являются необходимым следствием ввоза и должны быть поэтому уплачены согласно соответствующим правилам ввоза. Любые дополнительные сборы, взимаемые частными сторонами в связи с ввозом, например сборы за хранение, не связанные с обязанностью очистки товаров, не включаются в эти сборы. Однако исполнение данной обязанности может повлечь расходы таможенных брокеров или экспедиторов грузов, если сторона, на которую возложена эта обязанность, не выполняет сама эти функции;

- **«порты», «места», «пункты» и «помещения».** В отношении указания места, куда должны быть поставлены товары, в ИНКОТЕРМС используются различные термины. В терминах, предназначенных для использования исключительно при перевозках товаров морским путем — таких как *FAS*, *FOB*, *CFR*, *CIF*, использовались выражения «порт отгрузки» и «порт назначения». Во всех других случаях использовалось слово «место». В некоторых случаях представляется необходимым также указывать «пункт» внутри порта или места, так как продавцу может быть необходимо знать не только то, что товар должен быть доставлен в определенный район или город, но и где внутри этого города товар должен быть предоставлен в распоряжение покупателя. В договорах купли-продажи такая информация часто отсутствует, поэтому ИНКОТЕРМС предусматривают следующее: если не был оговорен конкретный пункт внутри согласованного места, при наличии нескольких таких пунктов продавец может выбрать тот пункт, который наилучшим образом отвечает его цели. Там, где пунктом поставки является «место» продавца, используется выражение «помещения продавца»;

- **«корабль» и «судно».** В терминах, предназначенных для использования при морской перевозке товаров, слова «судно» и «корабль» используются как синонимы. Нет необходимости говорить, что должен быть использован термин «судно», когда он входит в сам торговый термин, такой как «свободно вдоль борта судна» (*FAS*). Также с учетом традиционного употребления выражения «переход через поручни судна» в термине *FOB* должно было быть употреблено слово «судно»;

- **«проверка» и «инспектирование».** В ИНКОТЕРМС используются заголовки «проверка-упаковка и маркировка» и «инспектирование товара». Хотя слова «проверка» и «инспектирование» являются синонимами, было признано целесообразным использовать

первое слово в отношении обязанности продавца по поставке и оставить второе слово для случая, когда осуществляется «инспектирование перед отгрузкой», так как такое инспектирование обычно необходимо только при намерении покупателя или властей страны вывоза или ввоза или до отгрузки товара убедиться в том, что он соответствует условиям договора или официальным условиям, прежде чем товар отгружен.

ИНКОТЕРМС сконцентрированы *на обязательстве продавца по поставке*. Точное распределение функций и расходов в связи с поставкой товара продавцом обычно не вызывает проблем, когда стороны имеют длительные торговые отношения. При этом они устанавливают между собой практику («практику деловых отношений»), которой следуют в последующих сделках так, как они делали ранее. Однако в новых коммерческих отношениях или при заключении договора через брокеров, что распространено при продаже готовых товаров следует руководствоваться условиями такого договора купли-продажи, а при инкорпорировании в него **ИНКОТЕРМС 2010** — применять предусмотренное ими распределение функций, расходов и рисков.

Риск утраты или повреждения товара, а также обязанность нести связанные с товаром расходы переходит от продавца к покупателю после выполнения продавцом своей обязанности по поставке товара. Поскольку покупатель не вправе откладывать переход рисков и расходов, все термины предусматривают, что переход рисков и расходов может иметь место даже до поставки, если покупатель не принимает поставку, как согласовано, или не передает инструкции (в отношении времени отгрузки и (или) места поставки), которые могут потребоваться продавцу для выполнения своих обязанностей по поставке товара. Необходимым условием для преждевременного перехода рисков и расходов является определение товара как предназначенного для данного покупателя или, как предусмотрено в терминах, определенно обособленного для него (индивидуализация).

Согласно термину «*E*» на продавца возлагаются минимальные обязанности: он должен лишь предоставить товар в распоряжение покупателя в согласованном месте — обычно в помещении продавца. С другой стороны, как часто происходит на практике, продавец оказывает содействие покупателю в погрузке товара на транспортное средство, предоставленное покупателем. Хотя термин *EXW* лучше отражал бы это, если бы обязательства продавца были расширены и включали погрузку, было решено сохранить традиционный принцип минимальных обязательств продавца по условиям термина *EXW*, чтобы его можно было использовать для случаев, когда продавец не намерен принимать никаких обязательств относительно погрузки

товара. При желании покупателя, чтобы продавец сделал больше, это должно быть ясно отражено в договоре купли-продажи.

Термины группы «F» предписывают продавцу передать товар для перевозки в соответствии с указаниями покупателя. Вследствие значительного разнообразия обстоятельств, которые могут встречаться в договорах, затруднения вызывало указание пункта, в котором стороны предполагают осуществить передачу товара согласно термину *FCA*. Например, товар может быть погружен из помещений продавца на присланное покупателем транспортное средство, в другом случае может потребоваться разгрузка товара с предоставленного продавцом транспортного средства для передачи его на терминале, указанном покупателем. ИНКОТЕРМС учитывают это обстоятельство путем указания на то, что, если в договоре в качестве пункта передачи указано помещение продавца, поставка считается завершенной, когда товар погружен в транспортное средство покупателя; в других случаях поставка считается завершенной, когда товар, не отгруженный с транспортного средства продавца, предоставлен в распоряжение покупателя.

Термины группы «C» возлагают на продавца обязанность за свой счет заключить договор перевозки на обычных условиях. Поэтому после соответствующего термина группы «C» следует указание на пункт, до которого он обязан оплачивать транспортные расходы. Согласно терминам *CIF* и *CIP* в обязанности продавца входят также осуществление страхования и оплата соответствующих расходов. Поскольку пункт распределения расходов находится в стране назначения, термины группы «C» часто ошибочно считаются контрактами прибытия, по которым продавец несет все расходы и риски до фактического прибытия товара в согласованный пункт. Поэтому следует подчеркнуть, что термины группы «C» имеют ту же правовую природу, что и термины группы «F», т.е. продавец осуществляет выполнение контракта в стране отгрузки или отправки. Таким образом, контракты купли-продажи на условиях терминов группы «C», как и терминов группы «F», представляют собой договоры отгрузки.

Термины группы «D» по своей природе отличаются от терминов группы «C», так как согласно терминам группы «D» продавец несет ответственность за прибытие товара в согласованное место или пункт назначения на границе или в стране импорта. На продавца возлагаются все риски и расходы по доставке товара до указанного места. Поэтому термины группы «D» означают договоры прибытия, а термины группы «C» — договоры отгрузки.

Согласно терминам группы «D», за исключением *DDP*, в обязанности продавца не входит обязанность поставить товар, прошедший в стране назначения таможенную очистку, необходимую для его ввоза (табл. 1.2).

Во многих странах не включенный в ИНКОТЕРМС торговый термин (франко граница) используется в основном при железнодорожных перевозках. Поскольку по данному термину обычно не подразумевается, что продавец несет риски случайной гибели или повреждения товара в период перевозки его до границы, более целесообразно использование термина *CPT* с указанием границы.

Таблица 1.2

**СПОСОБ ТРАНСПОРТИРОВКИ И СООТВЕТСТВУЮЩИЙ ТЕРМИН
ИНКОТЕРМС-2010**

Любой вид транспорта		
Группа <i>E</i>	<i>EXW</i>	Франко завод (...наименование места)
Группа <i>F</i>	<i>FCA</i>	Франко перевозчик (...наименование места назначения)
Группа <i>C</i>	<i>CPT</i>	Перевозка оплачена до (...наименование пункта назначения)
	<i>CIP</i>	Перевозка и страхование оплачены до (...наименование пункта назначения)
Группа <i>D</i>	<i>DAT</i>	Поставка на терминале (...наименование терминала)
	<i>DAP</i>	Поставка в месте назначения (...наименование места назначения)
	<i>DDP</i>	Поставка с оплатой пошлин (...наименование места назначения)
Только морской и внутренний водный транспорт		
Группа <i>F</i>	<i>FAS</i>	Свободно вдоль борта судна (...наименование порта отгрузки)
	<i>FOB</i>	Свободно на борту (...наименование порта отгрузки)
Группа <i>C</i>	<i>CFR</i>	Стоимость и фрахт (...наименование порта назначения)
	<i>CIF</i>	Стоимость, страхование и фрахт (...наименование порта назначения)

Традиционно **бортовой коносамент** является единственным надлежащим документом, который продавец представляет в соответствии с терминами *CFR* и *CIF*. Коносамент выполняет три важные функции, представляя собой:

- 1) доказательство поставки товара на борт судна;
- 2) подтверждение наличия договора перевозки;
- 3) способ передачи прав на находящийся в пути товар другой стороне посредством передачи ей документа.

Другие транспортные документы выполняют первые две указанные функции, но не контролируют доставку товара до пункта назначения или не предоставляют покупателю возможности путем передачи документов продать находящийся в пути товар. Вместо этого иные транспортные документы указывают сторону, уполномоченную на получение товара в пункте назначения. Тот факт, что владение коносаментом необходимо для получения товара от перевозчика в пункте назначения, особенно усложняет его замену электронным документом.

1.4. Основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации

Реализацию единой государственной валютной политики, а также устойчивости валюты Российской Федерации и стабильности внутреннего валютного рынка Российской Федерации как факторов прогрессивного развития национальной экономики и международного экономического сотрудничества обеспечивает Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Данный Закон устанавливает правовые основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации, полномочия органов валютного регулирования, а также определяет права и обязанности резидентов и нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютными ценностями, права и обязанности нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютой Российской Федерации и внутренними ценными бумагами, права и обязанности органов валютного контроля и агентов валютного контроля.

Основные принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации:

- 1) приоритет экономических мер в реализации государственной политики в области валютного регулирования;
- 2) исключение неоправданного вмешательства государства и его органов в валютные операции резидентов и нерезидентов;
- 3) единство внешней и внутренней валютной политики Российской Федерации;
- 4) единство системы валютного регулирования и валютного контроля;
- 5) обеспечение государством защиты прав и экономических интересов резидентов и нерезидентов при осуществлении валютных операций.

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

ЦБ РФ устанавливает единые формы учета и отчетности по валютным операциям, порядок и сроки их представления, а также готовит и публикует статистическую информацию по валютным операциям.

Валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением валютных операций на внутреннем валютном рынке, в отношении которых ограничения устанавливаются в целях предотвращения существенного сокращения золотовалютных резервов, резких колебаний курса валюты Российской Федерации, а также для поддержания устойчивости платежного баланса Российской Федерации. Указанные ограничения носят недискриминационный характер и отменяются органами валютного регулирования по мере устранения обстоятельств, вызвавших их установление.

Валютные операции между резидентами запрещены, за исключением операций, связанных с расчетами в магазинах беспроцентной торговли, а также с расчетами при реализации товаров и оказании услуг пассажирам в пути следования транспортных средств при международных перевозках; операций между комиссионерами (агентами, поверенными) и комитентами (принципалами, доверителями) при оказании комиссионерами (агентами, поверенными) услуг, связанных с заключением и исполнением договоров с нерезидентами о передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг, передаче информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них; операций по договорам транспортной экспедиции, перевозки и фрахтования (чартера) при оказании экспедитором, перевозчиком и фрахтовщиком услуг, связанных с перевозкой вывозимого из Российской Федерации или ввозимого в Российскую Федерацию груза, транзитной перевозкой груза по территории Российской Федерации, а также по договорам страхования указанных грузов; других операций перечисленных в ст. 9 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле».

Без ограничений осуществляются валютные операции между резидентами и уполномоченными банками, связанные с:

- 1) получением и возвратом кредитов и займов, уплатой сумм процентов и штрафных санкций по соответствующим договорам;
- 2) внесением денежных средств резидентов на банковские счета (в банковские вклады) (до востребования и на определенный срок) и получением денежных средств резидентов с банковских счетов (банковских вкладов) (до востребования и на определенный срок);
- 3) банковскими гарантиями, а также с исполнением резидентами обязательств по договорам поручительства и залога;
- 4) приобретением резидентами у уполномоченных банков векселей, выписанных этими или другими уполномоченными банками,

предъявлением их к платежу, получением по ним платежа, в том числе в порядке регресса, взысканием по ним штрафных санкций, а также с отчуждением резидентами указанных векселей уполномоченным банкам в порядке, установленном Федеральным законом от 11.03.1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»;

5) куплей-продажей физическими лицами наличной и безналичной иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, за валюту Российской Федерации и иностранную валюту, а также с обменом, заменой денежных знаков иностранного государства (группы иностранных государств), приемом для направления на инкассо в банки за пределами территории Российской Федерации наличной иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, не для целей осуществления физическими лицами предпринимательской деятельности;

6) уплатой уполномоченным банкам комиссионного вознаграждения;

7) иными валютными операциями, отнесенными к банковским операциям в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Нерезиденты вправе без ограничений осуществлять между собой переводы иностранной валюты со счетов (с вкладов) в банках за пределами территории Российской Федерации на банковские счета (в банковские вклады) в уполномоченных банках или банковских счетов (банковских вкладов) в уполномоченных банках на счета (во вклады) в банках за пределами территории Российской Федерации или в уполномоченных банках.

Валютные операции между нерезидентами на территории Российской Федерации в валюте Российской Федерации осуществляются через банковские счета (банковские вклады), открытые на территории Российской Федерации.

Резиденты открывают без ограничений счета (вклады) в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ).

Резиденты обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и об изменении реквизитов счетов (вкладов) не позднее одного месяца со дня соответственно открытия (закрытия) или изменения реквизитов таких счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, по форме, утвержденной федеральным ор-

ганом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Резиденты вправе переводить на свои счета (во вклады), открытые в банках за пределами территории Российской Федерации, средства со своих счетов (с вкладов) в уполномоченных банках или других своих счетов (вкладов), открытых в банках за пределами территории Российской Федерации.

Резиденты вправе без ограничений открывать в уполномоченных банках банковские счета (банковские вклады) в иностранной валюте.

Юридические лица — резиденты могут осуществлять без использования банковских счетов в уполномоченных банках расчеты с физическими лицами — нерезидентами в наличной валюте Российской Федерации по договорам розничной купли-продажи товаров, а также расчеты при оказании физическим лицам — нерезидентам на территории Российской Федерации транспортных, гостиничных и других услуг, оказываемых населению.

При осуществлении внешнеэкономической деятельности резиденты, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом, обязаны в сроки, предусмотренные внешнеэкономическими договорами (контрактами), обеспечить:

1) получение от нерезидентов на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты Российской Федерации, причитающейся в соответствии с условиями указанных договоров (контрактов) за переданные нерезидентам товары, выполненные для них работы, оказанные им услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них;

2) возврат в Российскую Федерацию денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации (неполученные на таможенной территории Российской Федерации) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, переданные информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.

Резиденты вправе не зачислять на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранную валюту или валюту Российской Федерации в следующих случаях:

1) при зачислении валютной выручки на счета юридических лиц — резидентов или третьих лиц в банках за пределами территории Российской Федерации — в целях исполнения обязательств юридических лиц — резидентов по кредитным договорам и договорам займа с организациями-нерезидентами, являющимися агентами правительств иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенным с резидентами государств — членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше двух лет;

2) при оплате заказчиками (нерезидентами) местных расходов резидентов, связанных с сооружением резидентами объектов на территориях иностранных государств, — на период строительства, по окончании которого оставшиеся средства подлежат переводу на счета резидентов, открытые в уполномоченных банках;

3) при использовании иностранной валюты, получаемой резидентами от проведения выставок, спортивных, культурных и иных аналогичных мероприятий за пределами территории Российской Федерации, для покрытия расходов по их проведению — на период проведения этих мероприятий;

4) при проведении зачета встречных требований по обязательствам между осуществляющими рыбный промысел за пределами таможенной территории Российской Федерации резидентами и нерезидентами, оказывающими за пределами таможенной территории Российской Федерации услуги указанным резидентам по заключенным с ними агентским договорам (соглашениям), а также между транспортными организациями — резидентами и нерезидентами, оказывающими за пределами таможенной территории Российской Федерации услуги указанным резидентам по заключенным с ними договорам (соглашениям), а также при проведении зачета встречных требований по обязательствам между транспортными организациями — резидентами и нерезидентами в случае, если расчеты между ними осуществляются через специализированные расчетные организации, созданные международными организациями в области международных перевозок, членами которых являются такие транспортные организации — резиденты;

5) при проведении зачета встречных требований по обязательствам, вытекающим из договоров перестрахования или договоров по оказанию услуг, связанных с заключением и исполнением договоров перестрахования, между нерезидентом и резидентом, являющимися страховыми организациями или страховыми брокерами;

6) при зачислении валютной выручки на счета транспортных организаций — резидентов в банках за пределами территории Российской Федерации — в целях оплаты возникающих у таких транспортных организаций за пределами территории Российской Федерации расходов, связанных с оплатой аэронавигационных, аэропортовых, портовых сборов и иных обязательных сборов на территориях иностранных государств, расходов, связанных с обслуживанием находящихся за пределами территории Российской Федерации воздушных, речных, морских судов и иных транспортных средств таких транспортных организаций и их пассажиров, а также расходов для обеспечения деятельности находящихся за пределами территории Российской Федерации филиалов, представительств и иных подразделений таких транспортных организаций.

ЦБ РФ в целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям в соответствии с настоящим Федеральным законом может устанавливать единые правила оформления резидентами в уполномоченных банках паспорта сделки при осуществлении валютных операций между резидентами и нерезидентами.

Паспорт сделки должен содержать сведения, необходимые в целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям между резидентами и нерезидентами. Указанные сведения отражаются в паспорте сделки на основании подтверждающих документов, имеющих у резидентов.

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

Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки, подотчетные ЦБ РФ, государственная корпорация «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)», а также не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг, в том числе держатели реестра (регистраторы), подотчетные федеральному органу исполнительной власти по рынку ценных бумаг, таможенные органы и налоговые органы.

1.5. Таможенное регулирование в Российской Федерации

Таможенное регулирование в Таможенном союзе в рамках Евразийского экономического сообщества — правовое регулирование отношений, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, их перевозкой по единой таможенной территории Таможенного союза под таможенным контролем, временным хранением, таможенным декларированием, выпуском и использованием в соответствии с таможенными процедурами, проведением таможенного контроля, уплатой таможенных платежей, а также властных отношений между таможенными органами и лицами, реализующими права владения, пользования и распоряжения указанными товарами.

Таможенное регулирование в Таможенном союзе осуществляется в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, а в части, не урегулированной таким законодательством, до установления соответствующих правоотношений на уровне таможенного законодательства Таможенного союза — в соответствии с законодательством государств — членов Таможенного союза.

Таможенное регулирование в Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и зако-

нодательством Российской Федерации заключается в установлении порядка и правил регулирования таможенного дела в Российской Федерации. Таможенное дело в Российской Федерации представляет собой совокупность средств и методов обеспечения соблюдения мер таможенно-тарифного регулирования, а также запретов и ограничений при ввозе товаров в Российскую Федерацию и вывозе товаров из Российской Федерации.

В Российской Федерации применяются меры таможенно-тарифного регулирования, запреты и ограничения, затрагивающие внешнюю торговлю товарами, предусмотренные международными договорами, составляющими договорно-правовую базу Таможенного союза, и принимаемыми в соответствии с указанными договорами актами органов Таможенного союза.

В случаях и порядке, которые предусмотрены международными договорами, составляющими договорно-правовую базу Таможенного союза, актами органов Таможенного союза, Российская Федерация применяет отдельные меры таможенно-тарифного регулирования, запреты и ограничения в одностороннем порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Общее руководство таможенным делом в Российской Федерации осуществляет Правительство Российской Федерации. Непосредственную реализацию задач в области таможенного дела обеспечивает федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела.

Правовые отношения, связанные с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, регулируются в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза.

Официально опубликованные международные договоры, составляющие договорно-правовую базу Таможенного союза, и решения органов Таможенного союза действуют в Российской Федерации непосредственно, если не содержат требований по изданию внутригосударственных актов для их применения. В случаях, предусмотренных таможенным законодательством Таможенного союза, Правительство Российской Федерации вправе определять порядок применения актов таможенного законодательства Таможенного союза в Российской Федерации.

Отношения в области таможенного дела в Российской Федерации регулируются таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле. Порядок фактического пересечения товарами и транспортными средствами Государственной границы Российской Федерации регулируется законодательством Российской Федерации о Государственной границе Российской Федерации, а в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о Государственной гра-

нице Российской Федерации, — законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Если иное не установлено таможенным законодательством Таможенного союза, к отношениям по взиманию и уплате таможенных платежей, относящихся к налогам, законодательство Российской Федерации о таможенном деле применяется в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Единую таможенную территорию таможенного союза составляют территории Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации, а также находящиеся за пределами территорий государств — членов Таможенного союза искусственные острова, установки, сооружения и иные объекты, в отношении которых государства — члены Таможенного союза обладают исключительной юрисдикцией.

Пределы таможенной территории Таможенного союза являются таможенной границей Таможенного союза.

В соответствии с международными договорами государств — членов Таможенного союза таможенной границей могут являться пределы отдельных территорий, находящихся на территориях государств — членов Таможенного союза.

Таможенное законодательство Таможенного союза состоит:

- 1) из Таможенного кодекса Таможенного союза;
- 2) международных договоров государств — членов Таможенного союза, регулирующих таможенные правоотношения в Таможенном союзе;
- 3) решений Комиссии Таможенного союза, регулирующих таможенные правоотношения в Таможенном союзе, принимаемых в соответствии с Кодексом и международными договорами государств — членов Таможенного союза.

Основные понятия, используемые в Таможенном кодексе Таможенного союза:

1) **ввоз товаров на таможенную территорию Таможенного союза** — совершение действий, связанных с пересечением таможенной границы, в результате которых товары прибыли на таможенную территорию Таможенного союза любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередачи, до их выпуска таможенными органами;

2) **вывоз товаров с таможенной территории Таможенного союза** — совершение действий, направленных на вывоз товаров с таможенной территории Таможенного союза любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередачи, до фактического пересечения таможенной границы;

3) **выпуск товаров** — действие таможенных органов, разрешающее заинтересованным лицам использовать товары в соответствии с условиями заявленной таможенной процедуры или в соответствии с условиями, установленными для отдельных категорий товаров, не подлежащих в соответствии с Кодексом помещению под таможенные процедуры;

4) **декларант** — лицо, которое декларирует товары либо от имени которого декларируются товары;

5) **заинтересованные лица** — лица, интересы которых в отношении товаров затрагиваются решениями, действиями (бездействием) таможенных органов непосредственно и индивидуально;

6) **запреты и ограничения** — комплекс мер, применяемых в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу, включающий меры нетарифного регулирования, меры, затрагивающие внешнюю торговлю товарами и вводимые исходя из национальных интересов, особые виды запретов и ограничений внешней торговли товарами, меры экспортного контроля, в том числе в отношении продукции военного назначения, технического регулирования, а также санитарно-эпидемиологические, ветеринарные, карантинные, фитосанитарные и радиационные требования, которые установлены международными договорами государств — членов Таможенного союза, решениями Комиссии Таможенного союза и нормативными правовыми актами государств — членов Таможенного союза, изданными в соответствии с международными договорами государств — членов Таможенного союза;

7) **иностранное лицо** — лицо, не являющееся лицом государства — члена Таможенного союза;

8) **иностранные товары** — товары, не являющиеся товарами Таможенного союза, а также товары, которые приобрели статус иностранных товаров в соответствии с Кодексом;

9) **Комиссия Таможенного союза** — единый постоянно действующий регулирующий орган Таможенного союза;

10) **коммерческие документы** — счет-фактура (инвойс), спецификации, отгрузочные и упаковочные листы и другие документы, используемые при осуществлении внешнеторговой и иной деятельности, а также для подтверждения совершения сделок, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза;

11) **лицо** — физическое и (или) юридическое лицо, а также организация, не являющаяся юридическим лицом, если иное не вытекает из Кодекса;

12) **лицо государства** — члена Таможенного союза — юридическое лицо, организация, не являющаяся юридическим лицом, созданные

в соответствии с законодательством государства — члена Таможенного союза, а также физическое лицо, имеющее постоянное место жительства в государстве — члене Таможенного союза, в том числе индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в соответствии с законодательством государства — члена Таможенного союза;

13) **международные договоры государств** — членов Таможенного союза — международные договоры, составляющие договорно-правовую базу Таможенного союза;

14) **меры нетарифного регулирования** — комплекс мер регулирования внешней торговли товарами, осуществляемых путем введения количественных и иных запретов и ограничений экономического характера, которые установлены международными договорами государств — членов Таможенного союза, решениями Комиссии Таможенного союза и нормативными правовыми актами государств — членов Таможенного союза, изданными в соответствии с международными договорами государств — членов Таможенного союза;

15) **налоги** — налог на добавленную стоимость и акциз (акцизы), взимаемые таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

16) **незаконное перемещение товаров через таможенную границу** — перемещение товаров через таможенную границу вне установленных мест или в неустановленное время работы таможенных органов в этих местах, либо с сокрытием от таможенного контроля, либо с недостоверным декларированием или недекларированием товаров, либо с использованием документов, содержащих недостоверные сведения о товарах, и (или) с использованием поддельных либо относящихся к другим товарам средств идентификации, равно как и покушение на такое перемещение;

17) **перевозчик** — лицо, осуществляющее перевозку товаров и (или) пассажиров через таможенную границу и (или) перевозку товаров, находящихся под таможенным контролем в пределах таможенной территории Таможенного союза, или являющееся ответственным за использование транспортных средств;

18) **перемещение товаров через таможенную границу** — ввоз товаров на таможенную территорию Таможенного союза или вывоз товаров с таможенной территории Таможенного союза;

19) **таможенная декларация** — документ, составленный по установленной форме, содержащий сведения о товарах, об избранной таможенной процедуре и иные сведения, необходимые для выпуска товаров;

20) **таможенная пошлина** — обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу;

21) **таможенная процедура** — совокупность норм, определяющих для таможенных целей требования и условия пользования и (или) распоряжения товарами на таможенной территории Таможенного союза или за ее пределами;

22) **таможенное декларирование** — заявление декларантом таможенному органу сведений о товарах, об избранной таможенной процедуре и (или) иных сведений, необходимых для выпуска товаров;

23) **таможенные документы** — документы, составляемые исключительно для таможенных целей;

24) **таможенные органы** — таможенные органы государств — членов Таможенного союза;

25) **таможенный контроль** — совокупность мер, осуществляемых таможенными органами, в том числе с использованием системы управления рисками, в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства Таможенного союза и законодательства государств — членов Таможенного союза;

26) **товар** — любое движимое имущество, перемещаемое через таможенную границу, в том числе носители информации, валюта государств — членов Таможенного союза, ценные бумаги и (или) валютные ценности, дорожные чеки, электрическая и иные виды энергии, а также иные перемещаемые вещи, приравненные к недвижимому имуществу;

27) **товары для личного пользования** — товары, предназначенные для личных, семейных, домашних и иных, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, нужд физических лиц, перемещаемые через таможенную границу в сопровождаемом или несопровожаемом багаже, международных почтовых отправлениях либо иным способом;

28) **товары Таможенного союза** — находящиеся на таможенной территории Таможенного союза товары:

- полностью произведенные на территориях государств — членов Таможенного союза;
- ввезенные на таможенную территорию Таможенного союза и приобретшие статус товаров Таможенного союза в соответствии с Кодексом и (или) международными договорами государств — членов Таможенного союза;
- изготовленные на территориях государств — членов Таможенного союза из товаров, в том числе иностранных, и приобретшие статус товаров Таможенного союза в соответствии с Кодексом и (или) международными договорами государств — членов Таможенного союза;

29) **транспортные (перевозочные) документы** — коносамент, накладная или иной документ, подтверждающий наличие договора перевозки товаров и сопровождающий их при такой перевозке.

Таможенные органы обеспечивают на таможенной территории таможенного союза решение следующих основных задач:

1) содействие реализации единой торговой политики Таможенного союза;

2) обеспечение исполнения таможенного законодательства Таможенного союза и иного законодательства государств — членов Таможенного союза, контроль за исполнением которого возложен на таможенные органы;

3) совершение таможенных операций и проведение таможенного контроля, в том числе в рамках оказания взаимной административной помощи;

4) взимание таможенных платежей, а также специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин, контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты, принятие мер по их принудительному взысканию в пределах своей компетенции;

5) обеспечение в пределах своей компетенции соблюдения мер таможенно-тарифного регулирования и запретов и ограничений в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу;

6) обеспечение в пределах своей компетенции соблюдения прав и законных интересов лиц в области таможенного регулирования и создание условий для ускорения товарооборота через таможенную границу;

7) обеспечение в пределах своей компетенции мер по защите национальной безопасности государств — членов Таможенного союза, жизни и здоровья человека, животного и растительного мира, окружающей среды, а также в соответствии с международным договором государств — членов Таможенного союза — мер по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма при осуществлении контроля за перемещением через таможенную границу валюты государств — членов Таможенного союза, ценных бумаг и (или) валютных ценностей, дорожных чеков;

8) выявление, предупреждение и пресечение административных правонарушений и преступлений в соответствии с законодательством государств — членов Таможенного союза;

9) обеспечение защиты прав интеллектуальной собственности на таможенной территории Таможенного союза в пределах своей компетенции;

10) ведение таможенной статистики.

Законодательством государств — членов Таможенного союза могут быть установлены и иные задачи, решаемые таможенными органами.

В пределах Таможенного союза действует единая товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности Таможенного союза,

которая применяется для осуществления мер таможенно-тарифного и нетарифного регулирования внешнеторговой и иных видов внешнеэкономической деятельности, ведения таможенной статистики.

Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности основывается на Гармонизированной системе описания и кодирования товаров Всемирной таможенной организации и единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств и утверждается Комиссией Таможенного союза.

Товары при их таможенном декларировании подлежат классификации по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности.

Страной происхождения товаров считается страна, в которой товары были полностью произведены или подвергнуты достаточной обработке (переработке) в соответствии с критериями, установленными таможенным законодательством Таможенного союза. При этом под страной происхождения товаров может пониматься группа стран, либо Таможенные союзы стран, либо регион или часть страны, если имеется необходимость их выделения для целей определения страны происхождения товаров.

Таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза, определяется в соответствии с международным договором государств — членов Таможенного союза, регулирующим вопросы определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу. Таможенная стоимость товаров, вывозимых с таможенной территории Таможенного союза, определяется в соответствии с законодательством государства — члена Таможенного союза, таможенному органу которого производится таможенное декларирование товаров.

Таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза, определяется, если товары фактически пересекли таможенную границу и такие товары впервые после пересечения таможенной границы помещаются под таможенную процедуру, за исключением таможенной процедуры таможенного транзита.

Декларирование таможенной стоимости ввозимых товаров осуществляется путем заявления сведений о методе определения таможенной стоимости товаров, величине таможенной стоимости товаров, об обстоятельствах и условиях внешнеэкономической сделки, имеющих отношение к определению таможенной стоимости товаров, а также представления подтверждающих их документов.

К таможенным платежам относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;

3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

5) таможенные сборы.

Ставки таможенных пошлин разделяются на следующие виды:

1) адвалорные — установленные в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;

2) специфические — установленные в зависимости от физических характеристик в натуральном выражении (количества, массы, объема или иных характеристик);

3) комбинированные — сочетающие предыдущие два вида.

Таможенные сборы — это обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий, установленных Кодексом и (или) законодательством государств — членов Таможенного союза.

Размер таможенных сборов не может превышать примерной стоимости затрат таможенных органов за совершение действий, в связи с которыми установлен таможенный сбор.

Под льготами по уплате таможенных платежей понимаются:

1) тарифные преференции;

2) тарифные льготы (льготы по уплате таможенных пошлин);

3) льготы по уплате налогов;

4) льготы по уплате таможенных сборов.

В случае если для целей исчисления таможенных пошлин, налогов, в том числе для определения таможенной стоимости товаров, требуется произвести пересчет иностранной валюты в валюту государства — члена Таможенного союза, в таможенный орган которого подана таможенная декларация, применяется курс валют, устанавливаемый в соответствии с законодательством этого государства — члена Таможенного союза и действующий на день регистрации таможенной декларации таможенным органом, если иное не предусмотрено Кодексом и (или) международными договорами государств — членов Таможенного союза.

Принципы проведения таможенного контроля. При проведении таможенного контроля таможенные органы исходят из принципа выборочности и ограничиваются только теми формами таможенного контроля, которые достаточны для обеспечения соблюдения таможенного законодательства Таможенного союза и законодательства государств — членов Таможенного союза, контроль за исполнением которого возложен на таможенные органы.

При выборе объектов и форм таможенного контроля используется система управления рисками.

Формы таможенного контроля:

- 1) проверка документов и сведений;
- 2) устный опрос;
- 3) получение объяснений;
- 4) таможенное наблюдение;
- 5) таможенный осмотр;
- 6) таможенный досмотр;
- 7) личный таможенный досмотр;
- 8) проверка маркировки товаров специальными марками, наличия на них идентификационных знаков;
- 9) таможенный осмотр помещений и территорий;
- 10) учет товаров, находящихся под таможенным контролем;
- 11) проверка системы учета товаров и отчетности;
- 12) таможенная проверка.

Все лица на равных основаниях имеют право на перемещение товаров через таможенную границу с соблюдением положений, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством государств — членов Таможенного союза.

Товары перемещаются через таможенную границу в порядке, установленном таможенным законодательством Таможенного союза.

Товары, перемещаемые через таможенную границу, подлежат таможенному контролю в порядке, установленном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством государств — членов Таможенного союза.

При проведении таможенного контроля таможенные органы и их должностные лица не вправе устанавливать требования и ограничения, не предусмотренные таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством государств — членов Таможенного союза. *

При ввозе на таможенную территорию Таможенного союза и вывозе с этой территории товаров, необходимых для ликвидации последствий стихийных бедствий, чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, продукции военного назначения, необходимой для выполнения акций по поддержанию мира либо проведению учений, а также товаров, подвергающихся быстрой порче, живых животных, радиоактивных материалов, взрывчатых веществ, международных почтовых отправлений, экспресс-грузов, гуманитарной и технической помощи, сообщений и материалов для средств массовой информации и других подобных товаров таможенные операции, предшествующие подаче таможенной декларации, совершаются в первоочередном порядке.

Местами перемещения товаров через таможенную границу являются пункты пропуска через государственные (таможенные) границы

государств — членов Таможенного союза либо иные места, определенные законодательством государств — членов Таможенного союза.

Перемещение товаров через таможенную границу осуществляется с соблюдением запретов и ограничений, если иное не установлено Кодексом, международными договорами государств — членов Таможенного союза, решениями Комиссии Таможенного союза и нормативными правовыми актами государств — членов Таможенного союза, изданными в соответствии с международными договорами государств — членов Таможенного союза, которыми установлены такие запреты и ограничения.

Товары, запрещенные к ввозу на таможенную территорию Таможенного союза, прибывшие на таможенную территорию Таможенного союза, подлежат немедленному вывозу с таможенной территории Таможенного союза, если иное не предусмотрено законодательством и (или) международными договорами государств — членов Таможенного союза.

Принятие мер по вывозу указанных товаров возлагается на перевозчика либо на их собственника, если иное не установлено законодательством и (или) международными договорами государств — членов Таможенного союза.

Помещение товаров под таможенную процедуру. Помещение товаров под таможенную процедуру начинается с момента подачи таможенному органу таможенной декларации и (или) документов, необходимых для помещения товаров под таможенную процедуру в случаях, предусмотренных Кодексом.

Товары, подлежащие ветеринарному, фитосанитарному и другим видам государственного контроля, могут быть помещены под таможенную процедуру только после осуществления соответствующего контроля.

Помещение товаров под таможенную процедуру завершается выпуском товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой.

Товары подлежат таможенному декларированию при помещении под таможенную процедуру либо в иных случаях, установленных в соответствии с Кодексом.

Таможенное декларирование товаров производится декларантом либо таможенным представителем, действующим от имени и по поручению декларанта.

Таможенное декларирование производится в письменной и (или) электронной формах с использованием таможенной декларации.

При таможенном декларировании товаров в зависимости от заявляемых таможенных процедур и лиц, перемещающих товары, применяются следующие виды таможенной декларации:

- 1) декларация на товары;
- 2) транзитная декларация;

- 3) пассажирская таможенная декларация;
- 4) декларация на транспортное средство.

Формы и порядок заполнения таможенной декларации определяются решением Комиссии Таможенного союза.

Основания для выпуска товаров и порядок выпуска товаров. Выпуск товаров осуществляется таможенными органами при соблюдении следующих условий:

1) таможенному органу представлены лицензии, сертификаты, разрешения и (или) иные документы, необходимые для выпуска товаров в соответствии с Кодексом и (или) иными международными договорами государств — членов Таможенного союза, за исключением случаев, когда в соответствии с законодательством государств — членов Таможенного союза указанные документы могут быть представлены после выпуска товаров;

2) лицами соблюдены необходимые требования и условия для помещения товаров под избранную таможенную процедуру;

3) в отношении товаров уплачены таможенные пошлины, налоги либо предоставлено обеспечение их уплаты.

Выпуск товаров должен быть завершен таможенным органом не позднее 1 (одного) рабочего дня, следующего за днем регистрации таможенной декларации.

В целях таможенного регулирования в отношении товаров устанавливаются следующие виды таможенных процедур:

- 1) выпуск для внутреннего потребления;
- 2) экспорт;
- 3) таможенный транзит;
- 4) таможенный склад;
- 5) переработка на таможенной территории;
- 6) переработка вне таможенной территории;
- 7) переработка для внутреннего потребления;
- 8) временный ввоз (допуск);
- 9) временный вывоз;
- 10) реимпорт;
- 11) реэкспорт;
- 12) беспошлинная торговля;
- 13) уничтожение;
- 14) отказ в пользу государства;
- 15) свободная таможенная зона;
- 16) свободный склад;
- 17) специальная таможенная процедура (таможенная процедура, определяющая для таможенных целей требования и условия пользования и (или) распоряжения отдельными категориями товаров на таможенной территории Таможенного союза или за ее пределами).

Таможенные процедуры, указанные в пп. 15) и 16), устанавливаются международными договорами государств — членов Таможенного союза.

Специальная таможенная процедура устанавливается законодательством государств — членов Таможенного союза в соответствии с условиями и в отношении категорий товаров, определенных решением Комиссии Таможенного союза.

Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, является ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 154н.

ПБУ 3/2006 устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

ПБУ 3/2006 не применяется:

- при пересчете показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в иностранные валюты в случаях требования таких пересчетов учредительными документами, при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами и т.п.;
- при включении данных бухгалтерской отчетности дочерних (зависимых) обществ, находящихся за пределами Российской Федерации, в сводную бухгалтерскую отчетность, составляемую головной организацией.

Основные термины:

- **деятельность за пределами Российской Федерации** — деятельность, осуществляемая организацией, являющейся юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, за пределами Российской Федерации через представительство, филиал;
- **дата совершения операции в иностранной валюте** — день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции;
- **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.

Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли

Стоимость активов и обязательств (денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, финансовых вложений, средств в расчетах, включая по заемным обязательствам, с юридическими и физическими лицами, вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.), материально-производственных запасов, а также других активов и обязательств организации), выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ.

В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, пересчет производится по такому курсу.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в табл. 2.1.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты (зататков), выраженной 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 стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.), материально-производственных запасов, а также средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, зататков принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате ко-

Таблица 2.1

**ПЕРЕЧЕНЬ ДАТ СОВЕРШЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ
В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**

Операция в иностранной валюте	Дата совершения операции в иностранной валюте
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте В том числе: импорт материально-производственных запасов импорт услуги	Дата признания расходов организации в иностранной валюте Дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов Дата признания расходов по услуге
Расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

торой эти активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету. В дальнейшем пересчет стоимости этих активов в связи с изменением курса не производится.

Требования пересчета на отчетную дату содержатся и в IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов», но курс пересчета зависит от характеристики статьи бухгалтерской отчетности (табл. 2.2). Так, в соответствии с п. 23 IAS 21 на каждую отчетную дату:

- статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием конечного курса;
- неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции.

**ХАРАКТЕРИСТИКА И СОДЕРЖАНИЕ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ
ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С IAS 21**

Статья отчетности	Характеристика	Содержание статьи
Денежные статьи	Право на получение (или обязательство по предоставлению) фиксированного или определенного количества единиц валюты	Пенсии и другие пособия работникам, подлежащие выплате наличными деньгами Обязательства, подлежащие погашению в денежной форме Денежные дивиденды, признанные в качестве обязательства
Неденежные статьи	Отсутствие права на получение (или обязательства по предоставлению) фиксированного или определенного количества единиц валюты	Предоплата товаров и услуг (например, арендная плата, выплаченная авансом) Гудвилл Нематериальные активы Запасы Основные средства, а также обязательства, подлежащие урегулированию путем предоставления неденежного актива

При формировании отчетности по международным стандартам пересчет авансов на отчетную дату не производится; российские правила учета также с 2008 г. не требуют проведения такого пересчета.

Курсовые и временные разницы

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая:

- по операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;
- операциям по пересчету стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженной в иностранной валюте.

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы, кроме курсовой разницы, связанной с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, которая подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации.

В налоговом учете понятие «суммовые разницы» не исключено; как и раньше, пересчет обязательств, выраженных в иностранной валюте, но подлежащих оплате в рублях, производится на дату принятия к учету и на дату погашения обязательства. Результаты пересчета включаются в состав внереализационных доходов или расходов (п. 11.1 ст. 250 и подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Поскольку в налоговом учете пересчет осуществляется только между датой реализации (оприходования) и датой оплаты, в бухгалтерском учете по разницам, рассчитанным на отчетные даты, будут возникать временные разницы, формируя отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства в соответствии с БУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Рассмотрим учет курсовых разниц у *продавца* на примере.

Пример. Организация «А» реализовала организации «Б» партию готовой продукции на сумму 2000 у. е. 20.03.200X г. Оплата от покупателя поступила 27.04.200X г. В договоре определено, что 1 у. е. равна 1 долл. США \times курс ЦБ РФ \times 1,1. Курс доллара составлял на день реализации продукции — 26,5 руб.; на отчетную дату — 25,9 руб.; на день оплаты — 27,1 руб.

В бухгалтерском учете организации «А» производятся соответствующие записи (табл. 2.3).

Таким образом, на момент погашения задолженности различий между данными бухгалтерского и налогового учета не будет.

Рассмотрим учет курсовых разниц у *покупателя* на примере.

Пример. ООО «Самоцветы» заключило договор на приобретение консультационных услуг, стоимость которых составляет 2950 у. е. (в том числе НДС — 450 у. е.). 1 у. е. равна 1 евро. Акт по оказанным услугам подписан 22.01.200X г. ООО «Самоцветы» оплатило услуги 02.02.200X г.

Курс евро по отношению к рублю, установленный ЦБ РФ, составил: 22.01.200X г. (на дату подписания акта по оказанным услугам) — 34,4173 руб./евро;

31.01.200X г. — 34,3896 руб./евро;

28.02.200X г. — 34,5180 руб./евро;

03.03.200X г. (на дату оплаты) — 34,4816 руб./евро.

Таблица 2.3

ОТРАЖЕНИЕ КУРСОВЫХ И ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ У ПРОДАВЦА

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
20.03.200X	Начислена выручка от продажи	Накладная	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка»	58 300 (2000 долл. х 26,5 х 1,1)
31.03.200X	Отражена отрицательная курсовая разница на отчетную дату в бухгалтерском учете	Справка-расчет бухгалтерии	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	1320 [2000 долл. х 1,1 • (25,9 – 26,5)]
31.03.200X	Сформирован отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	09 «Отложенные налоговые активы»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	264 (1320 руб. • 20%)
27.04.200X	Зачислена выручка от покупателя	Выписка банка, платежное поручение	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	59 620 (2000 долл. х 27,1 • 1,1)
27.04.200X	Отражена положительная курсовая разница в бухгалтерском учете	Справка-расчет бухгалтерии	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»	2640 [2000 долл. х 1,1 • (27,1 – 25,9)]
27.04.200X	Погашен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	09 «Отложенные налоговые активы»	264
27.04.200X	Признана суммовая разница в налоговом учете	Справка-расчет бухгалтерии			1320 [2000 долл. х 1,1 • (27,1 – 26,5)]

В бухгалтерском учете нужно рассчитать курсовую разницу не только на дату совершения операции по погашению задолженности (дату оплаты) — 3 марта, но и на каждую отчетную дату, т.е. на 31 января и 28 февраля. Возникшие разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Поскольку в налоговом учете суммовая разница определяется только на дату оплаты (п. 11.1 ст. 250, подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ), возникает расхождение в данных налогового и бухгалтерского учета. Поэтому необходимо сделать на отчетные даты дополнительные записи для отражения разниц по ПБУ 18/02.

Если в результате переоценки возникает отрицательная курсовая разница, то она приводит к образованию вычитаемой временной разницы и, соответственно, отложенного налогового актива. Положительная курсовая разница формирует налогооблагаемую временную разницу и, соответственно, отложенное налоговое обязательство.

В бухгалтерском учете организации-покупателя производятся соответствующие записи (табл. 2.4).

В налоговом учете в момент оплаты — 03.03.200X г. — образуется положительная суммовая разница, равная 189,69 руб. [2950 евро × × (34,4816 руб./евро — 34,4173 руб./евро)]. Ее нужно включить в состав внереализационных доходов. Если сложить все курсовые разницы, отраженные в бухгалтерском учете, то, так же как и в налоговом учете, получим положительную разницу: 189,69 руб. (–81,72 + 378,78 – 107,38).

Таким образом, на момент погашения задолженности различий между данными бухгалтерского и налогового учета не будет.

2.2. Отражение в учете деятельности организации за пределами Российской Федерации, созданной в соответствии с законодательством Российской Федерации

Для составления бухгалтерской отчетности выраженная в иностранной валюте стоимость активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, подлежит пересчету в рубли.

Указанный пересчет в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ, за исключением случаев, перечисленных в п. 18 ПБУ 3/2006.

Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая по заемным

ОТРАЖЕНИЕ КУРСОВЫХ

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание
22.01.200X	Отнесена на общехозяйственные расходы стоимость консультационных услуг	Акт об оказанных услугах
22.01.200X	Принята к вычету сумма НДС	Счет-фактура
31.01.200X	Отражена отрицательная курсовая разница в бухгалтерском учете по кредиторской задолженности	Справка-расчет бухгалтерии
31.01.200X	Отражен отложенный налоговый актив (так как в налоговом учете разница не возникла)	Справка-расчет бухгалтерии
28.02.200X	Отражена положительная курсовая разница в бухгалтерском учете по кредиторской задолженности	Справка-расчет бухгалтерии
28.02.200X	Отражено отложенное налоговое обязательство (так как в налоговом учете разница не возникла)	Справка-расчет бухгалтерии
28.02.200X	Списана сумма ранее начисленного отложенного налогового актива	Справка-расчет бухгалтерии
03.03.200X	Оплачены консультационные услуги	Выписка банка, платежное поручение
03.03.200X	Отражена отрицательная курсовая разница	
03.03.200X	Погашено ранее начисленное отложенное налоговое обязательство	Справка-расчет бухгалтерии

Таблица 2.4

И ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ У ПОКУПАТЕЛЯ

Дебет	Кредит	Сумма, руб.
26 «Общехозяйственные расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	86 043,25 [(2950 евро – 450 евро) × 34,4173 руб./евро]
19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	15 487,79 (450 евро × 34,4173 руб./евро)
91 «Прочие доходы и расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	81,72 – [2950 евро × (34,3896 руб./евро – 34,4173 руб./евро)]
09 «Отложенные налоговые активы»	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	16,34 (81,72 руб. × 20%)
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	91 «Прочие доходы и расходы»	378,78 [2950 евро × (34,5180 руб./евро – 34,3896 руб./евро)]
68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	77 «Отложенные налоговые обязательства»	59,41 [(378,78 руб. – 81,72 руб.) × 20%]
68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	09 «Отложенные налоговые активы»	16,34
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»	101 720,72 (2950 евро × 34,4816 руб./евро)
91 «Прочие доходы и расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	107,38 — [2950 евро × (34,4816 руб./евро – 34,5180 руб./евро)]
77 «Отложенные налоговые обязательства»	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	59,41

обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженной в иностранной валюте, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.

Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, не перечисленных в предыдущем абзаце и используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ, на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы и обязательства были приняты к бухгалтерскому учету. Пересчет стоимости указанных активов и обязательств, выполненный в соответствии с законодательством или правилами иностранного государства — места ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации, производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ, действовавшему на дату указанного пересчета.

Пересчет выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится с использованием официального курса этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ, действовавшего на соответствующую дату совершения операции в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин официальных курсов этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемых ЦБ РФ, и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде.

Разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность организации.

Указанная разница подлежит зачислению в добавочный капитал организации.

При прекращении деятельности за рубежом часть добавочного капитала, соответствующего сумме курсовых разниц по прекращаемой деятельности, присоединяется к финансовому результату.

Рассмотрим порядок бухгалтерского учета в организации, имеющей представительство за границей Российской Федерации.

Учет в головной организации

Имущество (оборотные и внеоборотные активы), переданное представительству головной организацией, продолжает оставаться собственностью самой организации, местом хранения (эксплуатации) которого является иностранное государство. Передача имущества представительству отражается по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» и кредиту счетов учета соответствующих видов ценностей (01, 04, 10, 41 и др.).

В части амортизируемых видов имущества передаче подлежит их остаточная стоимость, по остальным видам — балансовая стоимость.

Передача имущества по счетам продаж (реализации) не отражается.

Начисление амортизации по объектам основных средств, нематериальным активам, переданным представительству, осуществляет головная организация. В бухгалтерском учете указанные операции отражаются по дебету счетов расходов на продажу и (или) счетов затрат на производство (в зависимости от основной функции представительства) в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Инвентаризацию переданного имущества, как правило, также проводит головная организация.

Операции по перечислению представительству денежных средств, а также осуществление возможных расчетов с ним должны отражаться с использованием счета 79, субсчет 79-2 «Расчеты по текущим операциям». При этом перечисление (перевод) средств, например на оплату труда сотрудникам представительства, учитывается по дебету счета 79, субсчет 79-2, и кредиту счета 51 (других счетов учета денежных средств). Аналогично будут отражаться и расходы на оплату служебных командировок, представительских расходов и т.п.

Списание произведенных представительством расходов производит головная организация на основании первичных учетных документов, прилагаемых к отчету представительства. Списание произведенных расходов, как правило, производится ежемесячно. В случае незначительности этой суммы (с учетом принципов существенности и рациональной организации учета) допускается ежеквартальное списание подобных расходов.

Особо следует отметить, что представительство производит расходы как в российских рублях, так и в иностранной валюте. Например, заработная плата выдается сотрудникам представительств в рублях, а авансы на командировочные расходы, приобретение иму-

щества, осуществление коммунальных платежей и т.п. — в иностранной валюте. В связи с этим головная организация при принятии отчета представительства должна принять (а представительство перевести) все затраты (расходы) отчетного периода в рублевый эквивалент. Данная операция осуществляется с учетом требований ПБУ 3/2006.

В бухгалтерском учете головной организации списание фактических расходов представительства отражается по дебету счета 79, субсчет 79-2, и кредиту счетов учета расчетов и затрат. Например:

- списание фактически произведенных командировочных расходов на основании авансового отчета, коммунальных услуг, аренды помещений, служебных разездов и иных затрат, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности представительства, — по дебету счета 79-2 и кредиту счетов 20, 26, 44 и др.;
- начисление заработной платы — по дебету счетов 20, 23, 26, 44 и др. и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в разрезе табельных номеров (лицевых счетов) сотрудников представительства;
- удержания заработной платы — по дебету счета 70 и кредиту счетов 68, субсчет «НДФЛ»; 76 и др.;
- списание фактически выданной заработной платы — по дебету счета 70 и кредиту счета 79-2.

Регулярно (как правило, перед составлением отчета) головная организация должна производить выверку внутрихозяйственных расчетов с представительством. Наличие несогласованных сумм по указанным расчетам не допускается.

Составление бухгалтерской отчетности головной организации должно осуществляться с учетом показателей, характеризующих стоимость имущества, переданного представительству (его остаточной стоимости), и всех операций, осуществленных в отчетном периоде представительством (доходов и расходов). Для этого целесообразно выделить представительство на отдельный баланс, под которым следует понимать систему показателей, формируемых подразделением организации и отражающих его имущественное и финансовое положение на отчетную дату.

При включении показателей представительства в бухгалтерскую отчетность головной организации суммы внутрихозяйственных расчетов взаимно исключаются как у головной организации, так и у представительства. Остатка по счету 79 в отчете общества быть не должно.

Учет в представительстве

Передача (поступление) имущества отражается на основании соответствующих первичных документов (накладные, акты приема-

передачи, счета и т.п.) по дебету счетов учета имущества (01, 04, 10, 41 и др.) и кредиту счета 79-1. Требования к оценке объектов имущества те же, что и для головного подразделения.

Поступление денежных средств от головной организации отражается представительством по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 79-2. При этом для учета операций по движению денежных средств в рублях на территории иностранного государства целесообразно использовать счет 55 «Специальные счета в банках».

Перевод денежных средств с рублевого счета на банковские счета в иностранной валюте учитывается по дебету счета 52 «Валютные счета» и кредиту счета 55.

Передача денежных средств в кассу представительства отражается по дебету счета 50 «Касса», к которому открываются субсчета по каждой валюте, и кредиту счета 55 или 52 в зависимости от вида валюты.

Возможные курсовые разницы относятся на счет 83 «Добавочный капитал». Расходы по банковскому обслуживанию счетов и суммы поступлений (процентов за хранение денежных средств представительства на счетах) отражаются по дебету (кредиту) счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Списание фактически произведенных расходов осуществляется на основании соответствующих оправдательных документов. Не подтвержденные документами расходы считаются потерями и подлежат компенсации за счет виновных лиц.

Произведенные расходы отражаются в бухгалтерском учете представительства по дебету счета 79-2 и кредиту счетов учета расчетов и расходов (60, 76, 70, 71, 91 и др.). В частности, суммы фактически выданной заработной платы из кассы представительства должны отражаться по дебету счета 79-2 и кредиту счета 70.

Перемещение средств в пределах представительства (без перехода имущества к другим лицам или возникновения перед ними (за ними) обязательств) не влияет на величину сальдо внутрихозяйственных расчетов с головной организацией. Например, выдача денежных средств из кассы сотрудникам представительства в подотчет отражается по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета 50, и только впоследствии на основании авансового отчета, т.е. после фактического осуществления расходов, производится запись по дебету счета 79-2 и кредиту счета 71.

В представительстве должен быть надлежаще организован аналитический учет расчетов со всеми дебиторами и кредиторами, поставщиками и подрядчиками (при их наличии). Данные аналитического учета представительства должны регулярно, но не реже одного раза

в месяц (в некоторых случаях в квартал) передаваться головному подразделению.

Образовавшиеся в течение отчетного периода доходы представительства передаются в составе показателей его бухгалтерской отчетности головной организации без отражения этой операции по счету 79.

Ежемесячно представительство должно производить выверку задолженности по счету 79 с головной организацией.

Состав, сроки и порядок представления отчетности представительством устанавливаются головной организацией.

2.3. Порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте

В разделе V «Порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 отдельно оговорены требования к формированию информации об операциях в иностранной валюте в бухгалтерском учете, носящие в большей степени не методологический, а технический характер.

Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производятся организацией, осуществляющей деятельность, как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами, в рублях.

Составление бухгалтерской отчетности производится в рублях.

В случаях когда законодательство или правила страны — места ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации требуют составления бухгалтерской отчетности в иной валюте, бухгалтерская отчетность составляется также в этой иностранной валюте.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов организации, в том числе финансовых результатов от операций с иностранной валютой.

В бухгалтерской отчетности раскрывается:

- величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;
- величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;
- величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансовых результатов организации;
- официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный ЦБ РФ, на отчетную дату. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств,

подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, в бухгалтерской отчетности раскрывается такой курс.

Информация в бухгалтерской отчетности о доходах и расходах в виде курсовых разниц должна быть отражена:

- в Отчете о финансовых результатах по статьям «Прочие доходы», «Прочие расходы».

Сведения о движении денежных средств организации представляются в валюте Российской Федерации. В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте формируется информация о движении иностранной валюты по каждому ее виду применительно к Отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей Отчета о движении денежных средств.

В Отчете о движении денежных средств показывается величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

В бухгалтерской отчетности организации необходимо отдельно указать:

- величину курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;
- величину курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;
- величину курсовых разниц, которые включены в добавочный капитал организации;
- официальный курс ЦБ РФ на отчетную дату либо иной курс, установленный законом или соглашением сторон.

В соответствии с МСФО (*IAS*) 21 «Влияние изменений валютных курсов» организация должна раскрывать:

а) сумму курсовых разниц, признанных в прибыли или убытке, кроме тех, которые возникли по финансовым инструментам, оцененным по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с Международным стандартом *IAS* 39;

б) чистые курсовые разницы, признанные в отдельном компоненте капитала, и сверку суммы этих курсовых разниц в начале и конце периода.

Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ДВИЖЕНИЕМ ВАЛЮТНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Понятие и виды валютных операций. Учет и регулирование валютных операций между резидентами и нерезидентами в Российской Федерации

Основным документом, который регулирует осуществление операций в иностранной валюте, является Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

В соответствии с этим Законом *валютными* считаются следующие операции:

- операции между резидентами по приобретению или отчуждению валютных ценностей, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;
- операции между резидентом и нерезидентом, между нерезидентами по приобретению или отчуждению валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг, а также использование их в качестве средства платежа;
- ввоз в Российскую Федерацию или вывоз валютных ценностей, валюты Российской Федерации или внутренних ценных бумаг;
- перевод иностранной валюты, валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг между счетами (разделами счетов) одного и того же лица, открытыми на территории и за пределами Российской Федерации;
- перевод нерезидентом валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг между счетами (разделами счетов), открытыми на территории Российской Федерации.

К внутренним ценным бумагам относятся:

- эмиссионные ценные бумаги, номинальная стоимость которых указана в валюте Российской Федерации и выпуск которых зарегистрирован в Российской Федерации;
- иные ценные бумаги, удостоверяющие право на получение валюты Российской Федерации, выпущенные на территории Российской Федерации.

К внешним ценным бумагам относятся ценные бумаги, в том числе в бездокументарной форме, не относящиеся к внутренним ценным бумагам.

К валютным ценностям относятся иностранная валюта и внешние ценные бумаги.

Под *иностранной валютой* действующее законодательство понимает денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты,

находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством в соответствующем иностранном государстве (группе государств), а также изъятые или изымаемые из обращения, но подлежащие обмену денежные знаки (п. 2 ст. 1 Закона).

В п. 1 ст. 1 Закона даются признаки валюты Российской Федерации (рис. 3.1)

Организация может открыть валютный счет на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном ЦБ РФ на проведение операций в иностранной валюте.

Уполномоченные банки — это кредитные организации, созданные в соответствии с российским законодательством и имеющие право на основании лицензий ЦБ РФ осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте. К ним также относятся действующие на территории Российской Федерации в соответствии с лицензиями ЦБ РФ филиалы кредитных организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, имеющие право осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

Уполномоченный банк может открыть организации либо один счет в любой свободно конвертируемой валюте, либо несколько счетов по отдельным видам иностранных валют. Как правило, организации открывают валютные счета в долларах США и (или) евро.

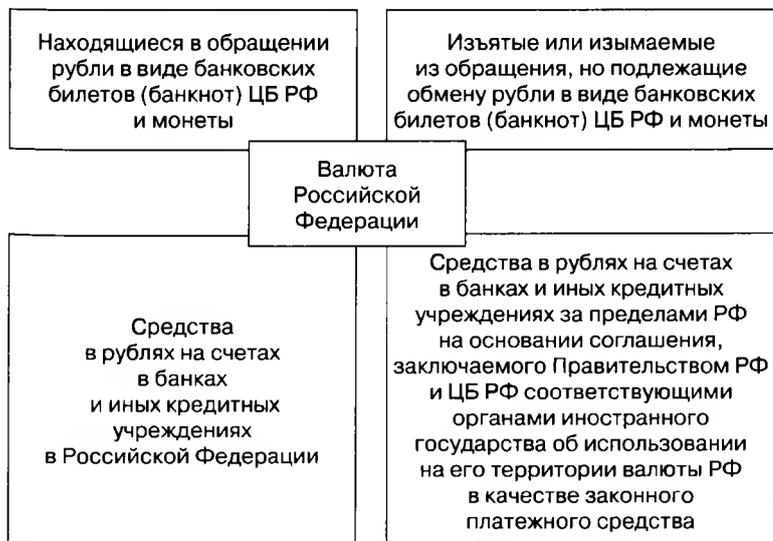


Рис. 3.1. Валюта Российской Федерации

Физические и юридические лица, как российские, так и иностранные, принимающие участие в валютных операциях в Российской Федерации, делятся на резидентов и нерезидентов.

Порядок открытия и ведения уполномоченными банками счетов организаций в иностранной валюте устанавливает ЦБ РФ.

При проведении валютных операций коммерческие организации-резиденты могут осуществлять расчеты с резидентами и нерезидентами.

К резидентам, в частности, относятся (п. 6 ст. 1 Закона):

физические лица, являющиеся гражданами Российской Федерации, за исключением граждан Российской Федерации, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства;

- постоянно проживающие в Российской Федерации на основании вида на жительство, предусмотренного российским законодательством, иностранные граждане и лица без гражданства;
- юридические лица, созданные в соответствии с российским законодательством и находящиеся за пределами территории Российской Федерации их филиалы, представительства и иные подразделения.

К нерезидентам, в частности, относятся (п. 7 ст. 1 Закона):

- физические лица, не относящиеся к указанным ранее физическим лицам-резидентам;
- юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;
- организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;
- находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, постоянные представительства, другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения указанных выше юридических лиц и организаций — нерезидентов.

3.2. Учет операций на банковских счетах

Средства в иностранной валюте любая коммерческая организация Российской Федерации обязана хранить на банковских счетах.

Датой совершения операции в иностранной валюте считается дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте.

Согласно ст. 845 ГК РФ «по договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету».

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, операции с безналичными денежными средствами (средствами на банковских счетах) отражаются в бухгалтерском учете организации:

- на счете 51 «Расчетные счета» (предназначается для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях);
 - на счете 52 «Валютные счета» (предназначается для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами);
 - на счете 55 «Специальные счета в банках» (предназначается для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению).
- Движение денежных средств в иностранной валюте (возникновение актива, стоимость которого выражена в иностранной валюте) может отражаться в бухгалтерском учете только на счете 52 «Валютные счета» и на счете 55 «Специальные счета в банках».

На счете 55 «Специальные счета в банках» могут быть учтены денежные средства в иностранной валюте в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей). Датой совершения операций с указанными в п. 7 ПБУ 3/2006 платежными и денежными документами, стоимость которых выражена в иностранной валюте, будет дата, аналогичная дате совершения операции с денежными средствами на банковских счетах.

Депозитные вклады согласно ГК РФ относятся к банковским вкладам, а согласно ПБУ 19/02 депозитные вклады в кредитных организациях относятся к финансовым вложениям.

В соответствии со ст. 834 ГК РФ по договору банковского вклада одна сторона (банк), принявшая поступившую от другой стороны

(вкладчика) или поступившую для нее денежную сумму (вклад), обязуется возвратить сумму вклада и выплатить проценты на нее на условиях и в порядке, предусмотренных договором. При этом к отношениям банка и вкладчика по счету, на который внесен вклад, применяются правила о договоре банковского счета, если иное не вытекает из существа договора банковского вклада.

Согласно ст. 844 ГК РФ отношения по договору банковского вклада (депозита) могут оформляться не только путем открытия особого счета в банке, но и путем выдачи вкладчику специальной ценной бумаги — депозитного (сберегательного) сертификата.

В бухгалтерском учете на счете 55-3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. В бухгалтерской отчетности депозитные вклады отражаются не как денежные средства, а как финансовые вложения. Отсюда возникает вопрос: для целей ПБУ 3/2006 депозитные вклады — это денежные средства в банковских вкладах или финансовые вложения? Если депозитные вклады — это выраженные в иностранной валюте краткосрочные финансовые вложения, то они будут пересчитываться в рубли на ту же дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату, как денежные средства в банковских вкладах.

Неясность возникает в отношении депозитных вкладов сроком более одного года, которые можно рассматривать как долгосрочные финансовые вложения, не подлежащие пересчету на отчетную дату. Любая организация, имеющая депозитные вклады в иностранной валюте, должна определить в учетной политике порядок их пересчета в рубли для ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Порядок открытия и ведения уполномоченными банками счетов организаций в иностранной валюте устанавливает ЦБ РФ.

Для открытия валютного счета организация должна представить в уполномоченный банк те же документы, что и при открытии расчетного счета. Единственным отличием является то, что при открытии валютного счета заявление на его открытие оформляется по другой форме, отличающейся от заявления на открытие расчетного счета. Организации и предприятия могут иметь несколько валютных счетов в одном или ряде уполномоченных банков, вправе открывать счета в различных валютах.

При открытии валютного счета с организацией заключается договор банковского счета, в котором отражаются перечень банковских услуг по расчетному и кассовому обслуживанию организации, условия размещения валютных средств на счете организации, права и обязанности сторон и др.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в иностранной валюте на валютном счете организации ведется на активном счете 52 «Валютные счета». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами.

По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление (зачисление) денежных средств на валютный счет организации.

По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание (перечисление) денежных средств с валютного счета организации.

При наличии у организации нескольких валютных счетов аналитический учет по счету 52 ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»,

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Аналитический учет по счету 52 ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

По дебету счета 52 «Валютные счета» производятся корреспонденции в кредит следующих счетов:

50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте в Российской Федерации» — суммы неиспользованных валютных средств, сданных из кассы организации на валютный счет;

57 «Переводы в пути» — стоимость приобретенной иностранной валюты (на основании выписки банка, подтверждающей зачисление средств на валютный счет организации) в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — поступления валютных средств от покупателей и заказчиков продукции (работ, услуг);

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — суммы заемных средств, полученных в иностранной валюте;

75 «Расчеты с учредителями» — поступление сумм вкладов от учредителей в уставный капитал организации в иностранной валюте;

91 «Прочие доходы и расходы» — зачисление процентов за использование банком денежных средств, находящихся на валютных счетах организации; положительные курсовые разницы по остаткам средств на валютном счете и др.

Резиденты обязаны в сроки, предусмотренные контрактами, обеспечить зачисление выручки за проданные товары, оказанные услуги на свои банковские счета в уполномоченных банках или возврат денежных средств, уплаченных нерезидентам в случае невыполнения условий контрактов.

По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражаются записи в дебет следующих счетов:

50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте в Российской Федерации» — поступления в кассу валютных денежных средств;

57 «Переводы в пути» — стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками за товары (работы, услуги);

75 «Расчеты с учредителями» — выплаты учредителям начисленных сумм доходов от участия в организации;

91 «Прочие доходы и расходы» — учитываются курсовые разницы, возникающие в связи с текущим изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам, указанные разницы исчисляются по текущим остаткам валютных средств на валютных счетах организации.

Для осуществления расчетов с иностранными поставщиками организациям предварительно необходимо приобрести валюту. Организациям-резидентам разрешено покупать иностранную валюту за рубли на внутреннем валютном рынке для следующих операций:

- платежи по импортным договорам поставки товаров, работ, услуг, интеллектуальной деятельности;
- платежи за границу по процентам и в погашение основного долга по кредиту, полученному в иностранной валюте;
- платежи, связанные с движением капитала и переводом дивидендов от инвестиций.

Учет операций по купле-продаже иностранной валюты осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». На субсчете 91-1 «Прочие доходы» отражаются операции, связанные с поступлениями от купли-продажи иностранной валюты, на субсчете 91-2 «Прочие расходы» отражаются данные о затратах по купле-продаже валюты. Поскольку покупка и продажа иностранной валюты осуществляются банком в течение нескольких дней после перечисления средств, учет денежных средств по указанным операциям ведется на счете 57 «Переводы в пути». К счету 57 могут быть открыты следующие субсчета:

57-1 «Валютные средства, перечисленные для продажи»,

57-2 «Депонированная банком валюта для продажи»,

57-3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» и др.

Положительная курсовая разница отражается записью: Дт 57-1, Кт 91-1. Результат по продаже иностранной валюты в итоге списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

В табл. 3.1, 3.2 показан порядок отражения в бухгалтерском учете операций по покупке и продаже иностранной валюты.

Таблица 3.1

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПОКУПКЕ
ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета
Перечислены средства на покупку иностранной валюты	Договор (контракт), выписка банка с расчетного счета	57 «Переводы в пути»	51 «Расчетные счета»
Зачислена приобретенная валюта по курсу на день покупки	Выписка банка с валютного счета	52 «Валютные счета»	57 «Переводы в пути»
Начислено банку комиссионное вознаграждение за приобретение валюты	Бухгалтерская справка	26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Списывается убыток от покупки валюты	Бухгалтерская справка-расчет	91 «Прочие доходы и расходы»	57 «Переводы в пути»

Необходимо отметить, что в настоящее время обязательная продажа части валютной выручки отменена, и организации осуществляют продажу валюты в случае, если для продолжения финансово-хозяйственной деятельности ей необходимы денежные средства в рублях.

В бухгалтерском учете операции с денежными средствами в иностранной валюте на банковских счетах отражаются соответствующими проводками (табл. 3.3).

3.3. Учет кассовых операций в иностранной валюте

Бухгалтерский учет кассовых операций в иностранной валюте ведется в общем порядке, установленном ЦБ РФ. Материально ответственным лицом является кассир. С ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. По кассе устанавливается лимит в иностранных валютах. Организации получают валютные средства для оплаты служебных командировочных расходов. Выплата и расходование валюты на другие цели запрещаются.

Если предприятие не имеет валютного счета, оно может для командировки приобрести наличную валюту в уполномоченных банках. Для учета операций с наличной валютой к счету 50 открывают субсчет 50-4 «Касса в иностранной валюте».

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРОДАЖЕ ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета
Зачислена экспортная выручка	Извещение банка, выписка с валютного счета	52 «Валютные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Перечислена часть валютной выручки для продажи	Выписка с валютного счета, поручение	57 «Переводы в пути»	52 «Валютные счета»
Перечислено комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты	Бухгалтерская справка, выписка с расчетного счета	91 «Прочие доходы и расходы»	51 «Расчетные счета»
Зачислен рублевый эквивалент по рыночному курсу на день совершения операции	Выписка с расчетного счета, отчет банка	51 «Расчетные счета»	91 «Прочие доходы и расходы»
Списана стоимость проданной валюты на день продажи	Бухгалтерская справка-расчет	91 «Прочие доходы и расходы»	57 «Переводы в пути»
Списана отрицательная курсовая разница	Бухгалтерская справка-расчет	91 «Прочие доходы и расходы»	57 «Переводы в пути»
Отражен результат от продажи валюты	Бухгалтерская справка-расчет	91 «Прочие доходы и расходы»	99 «Прибыли и убытки»

Таблица 3.3

ТИПОВАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ПРИ ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА ВАЛЮТНЫХ СЧЕТАХ

№ п/п	Дата	Курс евро	Бухгалтерская запись	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
1	13.03.200X	34,4292 руб./евро	Дт 52 «Валютные счета» — Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Отражены поступления валютных средств от покупателей и заказчиков (в порядке предварительной оплаты, авансирования или получения выручки от продажи продукции (работ, услуг))	406 264,56 (11 800 евро × × 34,4292 руб./евро)
2	15.03.200X	34,5090 руб./евро	Дт 50 «Касса» — Кт 52	Получены с валютного счета денежные средства на командировочные расходы	27 607,20 (800 евро × × 34,5090 руб./евро)
3	15.03.200X	34,5090 руб./евро	Дт 52 — Кт 91 «Прочие доходы»	Отражена положительная курсовая разница в составе прочих доходов, возникшая на дату совершения операции по банковскому счету в иностранной валюте (по валютному счету)	941,64 (11 800 евро × × 34,5090 руб./евро – – 11 800 евро × × 34,4292 руб./евро)
4	31.03.200X	34,6861 руб./евро		Пересчитаны денежные средства на валютном счете на отчетную дату	381 547,10 (11 000 евро × × 34,6861 руб./евро)
5	31.03.200X	34,6861 руб./евро	Дт 52 — Кт 91	Отражена положительная курсовая разница в составе прочих доходов, возникшая на дату совершения операции по банковскому счету в иностранной валюте (по валютному счету)	1948,10 (11 000 евро × × 34,6861 руб./евро – – 11 000 евро × × 34,5090 руб./евро)

Поступление (выдача) валюты оформляется кассовыми приходными (расходными) ордерами обычным порядком. Ордера выписываются в валюте платежа — долларах США, немецких марках, английских фунтах стерлингов, французских франках и т.д. Операции в кассовой книге отражаются как в валюте платежа, так и в ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Одна из наиболее распространенных кассовых операций в иностранной валюте — выдача наличной валюты сотруднику при направлении его в заграничную командировку. Время пребывания работника в заграничной командировке устанавливается по отметкам в загранпаспорте. Командировочное удостоверение при этом не оформляется. По возвращении из командировки работник обязан в течение трех дней представить руководителю организации авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих достоверность расходов.

Существуют определенные нормы расходов по заграничным командировкам, отличные от норм по командировкам по Российской Федерации. Размер суточных и нормы возмещения расходов по найму жилья устанавливаются конкретно для каждой страны и периодически пересматриваются и утверждаются приказами Минфина России.

Порядок покупки и выдачи иностранной валюты для оплаты командировочных расходов за пределами Российской Федерации регулируется ст. 9 и 11 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле». Организация без ограничений покупает необходимую сумму валюты на внутреннем валютном рынке через уполномоченный банк.

При командировании работников предприятия за границу наличная валюта, полученная с валютного счета, выдается под отчет.

Задолженность работника по выданным ему под отчет в качестве аванса суммам в иностранной валюте числится в бухгалтерском учете организации как валютная задолженность. В связи с изменением текущего валютного курса рубля по отношению к иностранной валюте, выданной под отчет, могут возникать курсовые разницы, которые в корреспонденции со счетом 71 «Расчеты с подотчетными лицами» относятся на финансовый результат — на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Отражение курсовой разницы не является поступлением или расходованием наличной иностранной валюты — это только изменение ее рублевого эквивалента в зависимости от роста (падения) курса валюты по отношению к рублю.

Если полученные суммы в иностранной валюте израсходованы не полностью, то остаток средств подотчетное лицо может:

- вернуть в валюте получения;

- внести в кассу организации эквивалент суммы задолженности в рублях, исчисленный по курсу ЦБ РФ на дату погашения задолженности;
- погасить сумму задолженности наличной иностранной валютой иной, чем получена под отчет (только в том случае, если курс рубля к данной валюте устанавливается ЦБ РФ).

В последней ситуации для расчета суммы задолженности применяется обменный курс, указанный в документе банка страны командирования (или страны обмена валюты), подтверждающем обмен выданной валюты на иную наличную иностранную валюту; при отсутствии такого документа применяется курс, установленный ЦБ РФ на дату погашения задолженности.

Если документально подтвержденные расходы командированного за границу работника превысили сумму, выданную ему под отчет, то они могут быть возмещены по распоряжению руководителя организации.

Сумма задолженности может погашаться следующим образом:

- перевод средств в иностранной валюте с текущего валютного счета организации на валютный счет указанного работника-резидента в уполномоченном банке или на валютный счет работника-нерезидента в уполномоченном банке или банке-нерезиденте;
- выдача суммы задолженности в наличной иностранной валюте;
- выдача эквивалента суммы задолженности в рублях, исчисленного по курсу к иностранным валютам, установленному ЦБ РФ на дату погашения задолженности.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» дебетуется на выданные под отчет суммы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитуется на суммы расходов по командировке по источникам возмещения.

Основные бухгалтерские проводки по учету командировочных расходов в иностранной валюте приведены в табл. 3.4.

Согласно п. 4 ПБУ 3/2006 стоимость иностранной валюты пересчитывают в рубли либо на дату совершения операции (день поступления, выдачи денежных средств из кассы), либо на дату составления бухгалтерской отчетности. Необходимо напомнить, что организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года (п. 48 ПБУ 4/99). Помимо этого стоимость остатка денежных знаков в кассе предприятия можно пересчитать и по мере изменения курса иностранных валют согласно котировкам ЦБ РФ. Выбор конкретного способа остается за организацией. Это решение необходимо утвердить в учетной политике организации.

В бухгалтерском учете кассовые операции с иностранной валютой отражаются соответствующими проводками (табл. 3.5).

Таблица 3.4

**ЗАПИСИ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСЧЕТОВ
ПО КОМАНДИРОВОЧНЫМ РАСХОДАМ**

Хозяйственная операция	Дебет счета	Кредит счета	Документ-основание
Получены средства с валютного счета для командировочных расходов (по видам валют) по курсу ЦБ РФ	50-4 «Касса в иностранной валюте»	52-1 «Валютные счета»	Приходный кассовый ордер
Выданы под отчет средства (по видам валют) по курсу ЦБ РФ	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	50-4 «Касса в иностранной валюте»	Приказ о направлении сотрудника в командировку, расходный кассовый ордер
Утвержден авансовый отчет (по видам валют) по курсу ЦБ РФ	Счета учета затрат и расходов (20, 23, 26, 91 и т.д.)	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Авансовый отчет
Возмещена задолженность по командировочным расходам	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	50-4 «Касса в иностранной валюте»	Расходный кассовый ордер
Возврат неиспользованных средств (по видам валют)	50-4 «Касса в иностранной валюте»	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Приходный кассовый ордер

Таблица 3.5

ТИПОВАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ПРИ ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ

№ п/п	Дата	Курс евро	Бухгалтерская запись	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
1	15.03.200X	34,5090 руб./евро	Дт 50 «Касса», Кт 52 «Валютный счет»	Получены с валютного счета денежные средства на командировочные расходы	27 607,20 (800 евро × × 34,5090 руб./евро)
2	15.03.200X	34,5090 руб./евро	Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами», Кт 50	Выданы денежные средства под отчет на командировочные расходы	27 607,20 (800 евро × × 34,5090 руб./евро)
3	20.03.200X	34,6435 руб./евро	Дт 50, Кт 71	Возвращены неиспользованные средства командировочных расходов в кассу	6928,70 (200 евро × × 34,6435 руб./евро)
4	21.03.200X	34,6429 руб./евро	Дт 52, Кт 50	Неиспользованные денежные средства в валюте сданы в банк и зачислены на валютный счет	6928,58 (200 евро × × 34,6429 руб./евро)
5	21.03.200X	34,6429 руб./евро	Дт 91 «Прочие доходы», Кт 50	Отражена отрицательная курсовая разница в составе прочих доходов, возникшая на дату совершения кассовой операции	0,12 (200 евро × × 34,6435 руб./евро – – 200 евро × × 34,6429 руб./евро)

Глава 4. УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ — ЭКСПОРТНО- ИМПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ

4.1. Организация бухгалтерского учета экспортных операций в российских организациях

Правовое содержание контрактов регулируется нормами Венской конвенции ООН от 11.04.1980 г.

Экспорт товаров — это таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы таможенной территории Российской Федерации без обязательства об их ввозе на эту территорию.

Предприятия, доля иностранных инвестиций которых в уставном капитале составляет более 30%, экспортируют свою продукцию из Российской Федерации без квот и лицензий. Факт отнесения продукции к собственному производству удостоверяется *сертификатом*, выдаваемым Торгово-промышленной палатой Российской Федерации.

Категории отнесения «к продукции собственного производства»:

1) продукция полностью произведена (переработана) на данном предприятии;

2) в производстве продукции использовались только собственные основные и оборотные средства (подтверждается заключением аудитора);

3) основные технологические процессы осуществлялись постоянно занятыми на данном предприятии работниками.

Реализация товаров по внешнеторговому контракту имеет свои особенности.

Состав расходов, распределение расходов на продажу между продавцом и покупателем, а также порядок перехода риска случайной гибели определяются условиями поставки ИНКОТЕРМС. Непредвиденные расходы должна оплатить сторона, на которой в данный момент лежит риск гибели. Несоблюдение оговоренных условий может привести к необоснованному завышению расходов по реализации. Выручка начисляется на дату перехода права собственности и подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату.

Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров можно осуществлять на счете 45 «Товары отгруженные» или на счете 62 «Расчет с покупателями и заказчиками». Выбор того или иного счета определяется моментом реализации и зависит от учетной политики, выбранной организацией. Например, счет 45 «Товары отгруженные» используется, если договором поставки обусловлен порядок, предусматривающий право перехода собственности на отгруженную продукцию на пути продвижения к иностранному покупателю.

На экспортера распространяется ответственность, связанная с оплатой расходов по транспортировке, перевозке, хранению товаров на складах за пределами своей таможенной территории. Эти затраты наряду с издержками по таможенному оформлению (таможенная пошлина, брокерские услуги и другие таможенные сборы) формируют его расходы по сбыту и в конечном итоге являются частью фактической себестоимости реализованного товара. В дальнейшем указанные накладные расходы исключаются из валовой экспортной выручки (выручки-брутто).

Типовая корреспонденция счетов по учету экспорта приведена в табл. 4.1.

Все российские экспортеры с 2001 г. исчисляют НДС по налоговой ставке 0%. Исключение составляют экспортеры нефти, природного газа, стабильного газового конденсата в страны СНГ, которые облагаются по общеустановленной ставке.

Установленная ставка НДС (0%) предусматривает, что все суммы НДС, уплаченные экспортером своим поставщикам и непосредственно относящиеся к затратам на производство и реализацию экспортером продукции (работ, услуг), должны быть представлены к возмещению из бюджета.

В современных условиях для расчета НДС по ставке 0% составляется отдельная декларация, которая ежемесячно до 20-го числа сдается в налоговый орган вместе с основной декларацией по расчету НДС.

В целях возмещения НДС по затратам, приходящимся на экспортируемую продукцию, налоговому инспектору предоставляются для подтверждения обоснованности применения ставки 0% (согласно ст. 165 НК РФ) следующие документы:

1) контракт (копии контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределами таможенной территории Российской Федерации;

2) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществляющего выпуск товаров в режиме экспорта;

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

Для возмещения НДС из бюджета при экспортных операциях указанные документы представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% при реализации товаров в срок не позднее 180 дней с даты оформления таможенной декларации на вывоз груза в режиме экспорта.

Как правило, возмещение НДС из бюджета по экспортным операциям производится не позднее чем через три месяца, считая со дня

Таблица 4.1

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Содержание хозяйственной операции	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Получена гарантия банка под экспортную поставку товара на сумму ранее заключенного контракта с иностранным партнером	Извещение иностранного банка	008		644 000
Предъявлен счет к оплате за отпущенный товар иностранной фирме	На основании ж/д накладной, счет-фактура	62-1	90-11	644 200
Списывается отгруженный товар со склада по фактической себестоимости	Реестр сдачи документов складом по отчету материально ответственного лица	90-21	43-1	226 860
Учены таможенная пошлина и различные сборы за таможенное оформление и отгрузку товара	Квитанция таможни	44	76	6877
Уплатены таможенная пошлина и различные сборы за таможенное оформление и отгрузку товара	Выписка с расчетного счета, платежное требование-поручение	76	51	6877
Списываются за отчетный период накладные расходы	Справка-расчет бухгалтера	90-2	44	6877
Исчислен финансовый результат по сделке	Закрытие месяца	90-91	99-1	151 393
Поступил платеж от иностранного покупателя	Выписка с транзитного валютного счета	52	62	644 400
Курсовая разница	Выписка с транзитного валютного счета	52-1	91-1	
Закрывается гарантия банка по обязательствам в связи с оплатой счета покупателя	Справка бухгалтера		008	644 000

представления декларации по налоговой ставке 0% и требуемых документов.

Мотивированное заключение об отказе в возмещении представляется налогоплательщику в течение 10 дней с момента вынесения такого решения. Если заключение не представлено в указанный срок или решение не вынесено в течение трех месяцев, то налоговый орган обязан принять решение о возмещении НДС.

В случаях если в указанные сроки налогоплательщик не представил документы, подтверждающие фактический экспорт товаров, выполненные работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией товаров, то эти операции по поставке товаров подлежат налогообложению по установленным ставкам.

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0%, то уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику.

В целях исчисления НДС товары считают экспортированными на последний день месяца, в котором собран пакет документов к декларации.

4.2. Понятие импорта товаров. Товары, находящиеся под таможенным контролем

Под **импортом** подразумевается ввоз товаров в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе. Факт импорта фиксируется в момент пересечения таможенной границы Таможенного союза.

4.2.1. Учет операций импорта товаров

Регулирование ввоза товаров

Ввоз большинства товаров в Российской Федерации освобожден от лицензирования и квотирования. Однако при импорте для большинства товаров необходим сертификат безопасности (качества) и гигиенический сертификат.

Письменной формой внешнеэкономической сделки является международный договор — контракт. В соответствии с толкованием международного договора, которое дает Венская конвенция ООН, договор считается международным в том случае, если коммерческие предприятия договаривающихся сторон находятся на территориях разных государств.

Структура контракта индивидуальна, но в соответствии с рекомендациями контракт должен содержать обязательные разделы:

- предмет контракта;
- цена и сумма;
- условия платежа;
- срок поставки;

- условия приемки товара по качеству и количеству;
- форс-мажор;
- прочие условия и обстоятельства сделки;
- рассмотрение споров;
- санкции;
- адреса покупателя и продавца;
- подписи сторон.

Импортер после заключения контракта оформляет в банке, где открыт текущий валютный счет, паспорт сделки. Для одного контракта – один паспорт. В паспорте указывают сведения о контракте. Если контракт длительный, то паспорт открывают на всю сумму контракта.

Банк отказывается в подписании паспорта сделки, если:

- паспорт не соответствует условиям контракта;
- паспорт оформлен с нарушениями;
- валютные операции, предусмотренные контрактом, не соответствуют законодательству;
- в контракте отсутствуют сроки поступления товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Бухгалтерский учет импортных операций производится на основании следующих первичных документов:

- 1) договор купли-продажи;
- 2) счет (инвойс) иностранного продавца;
- 3) транспортные накладные — авиа, авто, железнодорожные;
- 4) ТД, подтверждающая пересечение товаром границы;
- 5) акты приемки, подтверждающие поступление товара на склад импортера.

Покупная стоимость товара складывается из контрактной стоимости, таможенных платежей, транспортных и прочих расходов по закупке. Фактическую себестоимость импортных товаров рекомендуется формировать не расчетным путем, а на счетах бухгалтерского учета. Все элементы, составляющие фактическую стоимость импортного товара, в зависимости от варианта учетной политики зачисляются:

- 1-й вариант — на счет 15 «Приобретение и изготовление материальных ценностей», предназначенный для формирования стоимости материальных ценностей. И только после того как определится фактическая стоимость импортного товара, он закрывается на соответствующий счет, предназначенный для его учета;
- 2-й вариант — непосредственно на счетах 41 «Товары», 10 «Материалы».

Первой составляющей частью стоимости импортного товара является контрактная стоимость. В нее в зависимости от базиса поставки входит определенная часть накладных расходов, оплачиваемых иностранным поставщиком, но возмещаемых ему импортером в цене товара.

Второй составляющей частью фактической стоимости импортного товара является сумма накладных расходов:

- транспортировка;
- погрузо-разгрузочные работы;
- перевалка;
- хранение;
- страхование и др.
- Та часть накладных расходов, которая по базисным условиям поставки не включается в контрактную стоимость товара, оплачивается импортером отдельно.

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

1) на счете 44 «Расходы на продажу». Рекомендуется к счету 44 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;

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

Накладные расходы собираются по дебету этих счетов в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Накладные расходы по импорту отражаются в учете следующим образом:

Дт 44-1, 44-2, 41, 10, 15, Кт 76 — отражены накладные расходы при осуществлении импортных операций.

Третий элемент фактической стоимости импортных товаров — это таможенные платежи.

Таможенные платежи представляют собой денежные средства, взимаемые таможенными органами с лиц, участвующих в процессе перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации. Уплата таможенных платежей является обязательным условием внешнеторговой деятельности.

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

- 1) таможенные сборы;
- 2) таможенные пошлины;
- 3) ввозные акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;
- 4) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза.

Таможенными сборами являются обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, свя-

занных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий, установленных Таможенным кодексом Таможенного союза и (или) законодательством государств — членов Таможенного союза.

Виды и ставки таможенных сборов устанавливаются законодательством государств — членов Таможенного союза.

Размер таможенных сборов не может превышать примерной стоимости затрат таможенных органов за совершение действий, в связи с которыми установлен таможенный сбор.

Ставки сбора за таможенные операции утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 28.12.2004 г. № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенное оформление товаров» и соответствуют приблизительной стоимости затрат таможенных органов на совершение операций по оформлению товаров и транспортных средств. Стоимость оформления указывается в фиксированных суммах и варьируется от 500 руб. до 30 тыс. руб. — в зависимости от стоимости товара. Если стоимость груза не превысит 200 тыс. руб., то размер таможенной ставки составит 500 руб. На оформление товара стоимостью не более 450 тыс. руб. потребуется 1 тыс. руб., а груз ценой 1,2 млн руб. можно будет оформить за 2 тыс. руб. Для грузов стоимостью свыше 10 млн руб. оформление будет стоить 30 тыс. руб.

Уплата таможенных сборов за таможенные операции производится в валюте Российской Федерации. Подлежащая уплате сумма таможенных сборов при ее исчислении округляется по правилам округления до второго знака после запятой.

Под ввозной *таможенной пошлиной* понимается платеж, взимаемый таможенными органами государств — членов Таможенного союза при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Ставки таможенных пошлин устанавливаются Правительством Российской Федерации в соответствии с положениями Закона Российской Федерации от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» и не могут составлять больше 100% таможенной стоимости товара.

Настоящий Закон определяет порядок применения ставок вывозных таможенных пошлин, установления ставок вывозных таможенных пошлин и перечня товаров, в отношении которых они применяются, случаи освобождения от уплаты вывозной таможенной пошлины, особенности применения ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товаров и условий их ввоза, а также особенности предоставления тарифных преференций и тарифных квот.

Классификация таможенных пошлин осуществляется по следующим признакам:

1) относительно перемещаемых товаров через таможенную границу Российской Федерации:

- ввозные, импортные;
- вывозные, экспортные;
- транзитные;
- 2) в зависимости от страны происхождения товара:
 - базовые;
 - максимальные;
 - преференциальные (предпочтительные);
- 3) в зависимости от ставок исчисления таможенной пошлины:
 - адвалорные, начисляемые в процентах к таможенной стоимости товаров;
 - специфические, начисляемые за натуральную единицу облагаемых товаров;
 - комбинированные, сочетающие оба названных вида пошлин;
- 4) по периодичности применения:
 - сезонные (временные);
 - постоянные.

Российская Федерация предоставляет тарифные преференции в соответствии с международными договорами государств — членов Таможенного союза, международными договорами Российской Федерации.

Под тарифной преференцией понимается освобождение от уплаты ввозных таможенных пошлин в отношении товаров, происходящих из стран, образующих вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли либо подписавших соглашения, имеющие целью создание такой зоны, или снижение ставок ввозных таможенных пошлин в отношении товаров, происходящих из развивающихся или наименее развитых стран, пользующихся единой системой тарифных преференций Таможенного союза.

В отношении товаров, ввозимых в Российскую Федерацию, под тарифной квотой понимается мера регулирования ввоза в Российскую Федерацию отдельных видов сельскохозяйственных товаров, происходящих из третьих стран, предусматривающая применение в течение определенного периода более низкой ставки ввозной таможенной пошлины при ввозе определенного количества товара (в натуральном или стоимостном выражении) по сравнению со ставкой ввозной таможенной пошлины, применяемой в соответствии с Единым таможенным тарифом Таможенного союза.

К товарам, ввозимым в Российскую Федерацию свыше установленного количества (квоты), применяется ставка ввозной таможенной пошлины в соответствии с Единым таможенным тарифом Таможенного союза.

Метод и порядок распределения тарифной квоты в отношении ввозимых товаров между участниками внешнеторговой деятельности, а также при необходимости распределение тарифной квоты между третьими странами определяются Комиссией Таможенного

союза либо по решению Комиссии Таможенного союза Правительством Российской Федерации.

В порядке, определяемом Правительством Российской Федерации, объемы тарифных квот распределяются между участниками внешнеторговой деятельности по результатам конкурсов (аукционов) или пропорционально объему товара, происходящего из иностранного государства и ввезенного на территорию Российской Федерации в течение периода, определяемого Правительством Российской Федерации.

В отношении товаров, вывозимых из Российской Федерации, под тарифной квотой понимается мера регулирования вывоза из Российской Федерации товаров, происходящих из Российской Федерации, предусматривающая применение в течение определенного периода более низкой ставки вывозной таможенной пошлины при вывозе определенного количества товара (в натуральном или стоимостном выражении) по сравнению со ставкой вывозной таможенной пошлины, установленной Правительством Российской Федерации.

К товарам, вывозимым из Российской Федерации свыше установленного количества (квоты), применяется ставка вывозной таможенной пошлины, установленная Правительством Российской Федерации.

Тарифные квоты на вывоз товаров устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Метод и порядок распределения тарифной квоты в отношении вывозимых товаров между участниками внешнеторговой деятельности, а также при необходимости распределение тарифной квоты между третьими странами определяются Правительством Российской Федерации.

Обязанность по уплате таможенных пошлин и налогов при импорте товаров возникает с момента пересечения таможенной границы.

Случаи, когда таможенные пошлины и налоги не уплачиваются, предусмотрены п. 3 ст. 80 Таможенного кодекса Таможенного союза:

1) при помещении товаров под таможенные процедуры, не предусматривающие такую уплату, при соблюдении условий соответствующей таможенной процедуры;

2) при ввозе товаров, за исключением товаров для личного пользования, в адрес одного получателя от одного отправителя по одному транспортному (перевозочному) документу, общая таможенная стоимость которых не превышает суммы, эквивалентной 200 (двумстам) евро по курсу валют, устанавливаемому в соответствии с законодательством государства — члена Таможенного союза, таможенным органом которого осуществляется выпуск таких товаров, действующему на момент возникновения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов;

3) при перемещении товаров для личного пользования в случаях, установленных международными договорами государств — членов Таможенного союза;

4) если в соответствии с настоящим Кодексом, законодательством и (или) международными договорами государств — членов Таможенного союза товары освобождаются от обложения таможенными пошлинами, налогами (не облагаются таможенными пошлинами, налогами) и при соблюдении условий, в связи с которыми предоставлено такое освобождение.

Ответственность за уплату таможенных пошлин и налогов несет декларант. Декларантом является лицо, которое декларирует товары либо от имени которого декларируются товары.

Декларирование товаров может производиться и таможенным брокером (представителем) — посредником, совершающим таможенные операции от имени и по поручению декларанта или иного лица, на которого возложена обязанность или предоставлено право совершения таможенных операций. В этом случае уплату таможенных пошлин и налогов производит таможенный брокер (представитель), который за их уплату несет такую же ответственность, как декларант.

Акцизы являются косвенными налогами федерального значения, включаемыми в цену товара. Акцизами облагается ввоз некоторых товаров на таможенную территорию России, например ввоз алкогольной и табачной продукции, автомобилей, мотоциклов. Вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации объектом налогообложения не является.

Акцизы рассчитываются по адвалорным и специфическим ставкам. Основой для расчета акциза по адвалорной ставке является таможенная стоимость товаров, увеличенная на сумму таможенной пошлины.

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

Сумма налога подсчитывается отдельно по каждой партии и указывается в ГТД. Акциз уплачивается до или одновременно с подачей ГТД в рублях или в инвалюте. Налоговая база определяется по товарам, в отношении которых:

- 1) действуют адвалорные ставки — как сумма таможенной стоимости плюс таможенная пошлина;
- 2) установлены твердые ставки — как объем ввозимых товаров в натуральном выражении.

Рекомендуется к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открыть отдельный субсчет «Таможенные платежи». В учете делается запись:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», Кт 76 «Таможенные платежи» — начислен акциз.

Если ввезено подакцизное сырье для дальнейшей переработки, то акциз в дальнейшем необходимо принять к вычету. Тогда в учете делается запись:

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», Кт 76 «Таможенные платежи» — начислен акциз;

Дт 76 «Таможенные платежи», Кт 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — уплачен акциз.

Ставки акцизов установлены ст. 193 НК РФ.

Налог на добавленную стоимость (НДС) — один из видов косвенных налогов, представляющий собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Объектом налогообложения НДС является ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации НДС не облагается.

Налоговой базой по НДС является таможенная стоимость товаров, увеличенная на суммы таможенной пошлины и акцизов.

Сумма указывается в ГТД. Сумма уплачивается до или одновременно с подачей ГТД. База обложения складывается из таможенной стоимости ввезенных товаров и пошлины. Для учета НДС рекомендуется к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» открыть отдельный субсчет «Таможенные платежи», в учете необходимо сделать следующие записи:

Дт 15 «Приобретение и изготовление материальных ценностей», Кт 68 «Таможенные платежи» — начислен НДС, подлежащий уплате на таможне.

Если НДС в дальнейшем можно будет предъявить к вычету, то необходимо сделать следующие записи:

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», Кт 68 «Таможенные платежи» — начислен НДС, подлежащий уплате на таможне.

Ставки НДС установлены ст. 164 НК РФ.

Таможенные платежи исчисляются ответственными лицами самостоятельно.

Для исчисления таможенных платежей применяются *ставки*, действующие на день принятия таможенной декларации таможенным органом, соответствующие наименованию и классификации товаров согласно Закону «О таможенном тарифе» и НК РФ.

Ввозные таможенные платежи подлежат уплате в следующие сроки:

1) в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, — до выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления;

2) в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с использованием льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению этими товарами:

- в случае отказа от использования таких льгот — до внесения в таможенную декларацию, поданную для помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, изменений в части отказа от использования льгот;
- в случае совершения действий с товарами в нарушение ограничений по пользованию и (или) распоряжению этими товарами, установленных в связи с использованием таких льгот, или в нарушение целей, соответствующих условиям предоставления льгот, — в первый день совершения указанных действий, а если этот день не установлен — в день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

Авансовыми платежами признаются денежные средства (деньги), внесенные в счет уплаты предстоящих вывозных таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов и не идентифицированные плательщиком в разрезе конкретных видов и сумм вывозных таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов в отношении конкретных товаров, если уплата таких платежей предусмотрена законодательством государств — членов Таможенного союза.

Авансовые платежи уплачиваются в валюте государства — члена Таможенного союза, на территории которого эти платежи предполагается использовать в целях уплаты таможенных платежей.

Денежные средства (деньги), уплаченные в качестве авансовых платежей, являются имуществом лица, внесшего авансовые платежи, и не могут рассматриваться в качестве таможенных платежей либо денежных средств (денег), внесенных в качестве обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, до тех пор, пока лицо не сделает распоряжение об этом таможенному органу либо таможенный орган не обратит взыскание на авансовые платежи. В качестве распоряжения лица, уплатившего авансовые платежи, рассматриваются представление им или от его имени таможенной декларации, заявления на возврат авансовых платежей либо совершение иных действий, свидетельствующих о намерении этого лица использовать свои денежные средства (деньги) в качестве таможенных платежей либо обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов.

По требованию плательщика таможенный орган представляет отчет о расходовании денежных средств (денег), уплаченных в качестве авансовых платежей, но не более чем за период, установленный законодательством государств — членов Таможенного союза для возврата авансовых платежей.

Отчет представляется в письменной форме в порядке и сроки, которые определены законодательством государств — членов Таможенного союза.

Основой для начисления таможенных платежей являются количество (объем) товаров, перемещаемых через таможенную границу, либо их таможенная стоимость.

Таможенная стоимость товаров, перемещаемых через таможенную границу государства — члена Таможенного союза при вывозе с территории этого государства, определяется в соответствии с законодательством этого государства.

Таможенная стоимость товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза, определяется в соответствии с Соглашением от 25 января 2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» (в ред. Протокола от 23.04.2012).

Существуют следующие методы определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза:

1) по цене сделки с ввозимыми товарами. Цена сделки увеличивается на расходы по доставке товара и лицензионные платежи;

2) по цене сделки с партией идентичных товаров, т.е. одинаковых товаров, за исключением незначительных различий;

3) по цене сделки с партией однородных товаров, которые имеют сходные характеристики и могут быть коммерчески взаимозаменяемы;

4) метод оценки на основе вычитания стоимости. За основу берется цена, по которой идентичные или однородные товары продаются наибольшей партией, минус расходы на выплату вознаграждений посредникам, обычные надбавки на прибыль, общие расходы в связи с продажей товаров того же класса и вида;

5) метод оценки на основе сложения стоимости. Себестоимость материалов и иные издержки, понесенные изготовителем, увеличиваются на общие затраты на продажу, транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы, страхование груза до места пересечения границы и обычно получаемую прибыль;

6) резервный метод. Таможенная стоимость определяется согласно мировой таможенной практике. Для расчетов используются справочные ценовые данные, имеющиеся у таможенников, или утвержденные условные цены.

Основным методом определения таможенной стоимости является метод по цене сделки с ввозимыми товарами. Основу этого метода составляет цена сделки на ввозимый товар, фактически уплаченная или подлежащая уплате на момент пересечения им таможенной границы Таможенного союза.

В том случае, если основной метод не может быть использован, таможня применяет последовательно каждый из указанных выше методов. При этом каждый последующий метод применяется, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода.

Проверять порядок цен по внешнеторговым контрактам могут таможенные органы. Цель проверки — выявление и предотвращение случаев занижения цен (таможенной стоимости), от которой рассчитывают размер таможенной пошлины, сборов, акциза, НДС. Принятие к учету товаров по низким ценам позволяет в дальнейшем скрыть реальную выручку и занижить базу по налогам. При корректировке заполняют формы КТС, являющиеся неотъемлемой частью ТД.

Например, контрактная стоимость товара составляет 160 000 долл. США, произведены накладные расходов за границей на сумму 14 000 долл. США. Предположим, таможенная пошлина составляет 5%, таможенный сбор — 2000 руб., акциз — 10%. Расчет таможенных платежей приведен в табл. 4.2 (курс доллара на дату ГТД — 23,75 руб.).

На счетах бухгалтерского учета необходимо сделать такие записи:

Дт 15 «Формирование импортной себестоимости материальных ценностей», Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 4 132 500 руб. — оприходованы товары при прибытии в пункт пограничной таможи (курс 23,75 руб. за 1 долл. США);

Дт 15 «Формирование импортной себестоимости материальных ценностей», Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 2000 руб. — начислены таможенные сборы, согласно ГТД;

Таблица 4.2

РАСЧЕТ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

№ п/п	Наименование расходов	Сумма
1	Контрактная стоимость товара	160 000 долл.
2	Накладные расходы за границей	14 000 долл.
3	Итого таможенная стоимость товара	174 000 долл.
4	Курс ЦБ РФ на дату ГТД	23,75 руб.
5	Итого таможенная стоимость товара (п. 3 × п. 4)	4 132 500 руб.
6	Таможенная пошлина (5%)	206 625 руб.
7	Таможенный сбор	2 000,00 руб.
8	Итого облагаемая база для акциза (п. 5 + п. 6)	4 339 125 руб.
9	Акциз (условно 10%)	433 912,50 руб.
10	Итого облагаемая база для НДС (п. 8 + п. 9)	4 773 037,50 руб.
11	НДС (18%)	859 146,75 руб.

ВАРИАНТЫ РУБЛЕВОЙ ОЦЕНКИ

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	1-й вариант		
			Дебет	Кредит	Сумма, руб.
03.03.1X	Отражена стоимость товара, находящегося в пути	Полученный инвойс	41	60	2 350 000 руб. (100 000 долл. × × 23,50 руб./долл.)
10.03.1X	Отражена стоимость товара, находящегося на таможенном оформлении	Полученный инвойс			
17.03.1X	Погашена задолженность перед иностранным поставщиком	Выписка с валютного счета, платежное поручение	60	52	2 356 000 руб. (100 000 долл. × × 23,56 руб./долл.)
17.03.1X	Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности иностранному поставщику	Справка бухгалтера	91-2	60	6000 руб. (2 350 000 руб. – – 2 356 000 руб.)
17.03.1X	Стоимость товаров списана с забалансового счета	Справка бухгалтера			
17.03.1X	Товары оприходованы на склад	Приходный ордер			

Дт 15 «Формирование импортной себестоимости материальных ценностей», Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 206 625 руб. — начислена таможенная пошлина (по адвалорной ставке) согласно ГТД;

Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям», Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС» — начислен НДС на таможене;

Дт 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кт 51 — 231 662 руб. — (1 240 000 руб. + 695 руб. + 463 204 руб.) × 18 / 100 = 231 662 руб. — уплачен НДС на таможене согласно ГТД;

Таблица 4.3

ПРИБРЕТЕННЫХ ТОВАРОВ

2-й вариант			3-й вариант		
Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
41	60	2 354 600 руб. (100 000 долл. × × 23,46 руб./ долл.)	004		2 354 600 руб. (100 000 долл. × × 23,46 руб./долл.)
60	52	2 356 000 руб. (100 000 долл. × × 23,56 руб./ долл.)	60	52	2 356 000 руб. (100 000 долл. × × 23,56 руб./долл.)
91-2	60	1400 руб. (2 354 600 руб. – – 2 356 000 руб.)			
				004	2 354 600 руб. (100 000 долл. × × 23,46 руб./долл.)
			41	60	2 356 000 руб. (100 000 долл. × × 23,56 руб./долл.)

Дт 41 «Товары», 10 «Материалы», Кт 15 «Формирование импортной себестоимости материальных ценностей» — 1 317 015 руб. — оприходованы товары по покупной импортной стоимости;

Дт 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 231 662 руб. — НДС, уплаченный на таможне, принят к зачету.

Рассмотрим три варианта рублевой оценки приобретенных товаров в зависимости от даты совершения операции (табл. 4.3), т.е. от

момента перехода права собственности (в зависимости от учетной политики).

Пример. ООО «Нептун» приобретает импортный товар стоимостью 100 000 долл. США. Курсы доллара: на 03.03.1X г. — 23,50 руб.; на 10.03.201X г. — 23,46 руб.; на 17.03.201X г. — 23,42 руб.

Вариант 1

Условия поставки товара — *CIF* Гамбург. В связи с тем, что в контракте порядок перехода права собственности не определен, по умолчанию товар переходит в собственность покупателя в момент исполнения им своих обязательств, т.е. в момент, когда товар свободен у трейлера или в трейлере (03.03.201X г.).

Вариант 2

Условия поставки *DAP*. В связи с тем, что в контракте порядок перехода права собственности не определен, по умолчанию товар переходит в собственность покупателя в момент исполнения им своих обязательств, т.е. в момент, когда товар пересекает границу Российской Федерации (10.10.201X г.).

Вариант 3

В условиях контракта сказано, что товар переходит в собственность ООО «Нептун» после его оплаты. Следовательно, пока товар находится на таможенном оформлении, его следует учитывать на забалансовом счете 004. В связи с тем, что в контракте порядок перехода права собственности не определен, по умолчанию товар переходит в собственность покупателя в момент исполнения им своих обязательств, т.е. в момент, когда товар пересекает границу Российской Федерации (10.03.201X г.).

Таким образом, при использовании первого варианта условий поставки товара *CIF* не представляется возможным проследить за сохранностью товара во время его пути. Нет гарантии, что товар будет правильно, в соответствии с требованиями продавца погружен. Неизвестно, насколько добросовестно перевозчик выполнит свою работу. В случае если товар не застрахован, покупатель может потерпеть убытки, если случится авария или наступит какой-либо другой страховой случай. Рекомендуем использовать второй вариант — условия поставки *DAP*. Так как право собственности на товар переходит к покупателю в момент пересечения товаром границы Российской Федерации, то организациям будет удобнее осуществлять контроль за сохранностью товара до момента его поступления на склад организации.

4.2.2. Учет основных средств, приобретенных за иностранную валюту

Импортная операция оформляется контрактом. Кроме того, при импорте оборудования применяются следующие основные группы документов:

1. Техническая документация — технические паспорта машин и оборудования, формуляры и описания изделий, чертежи, инструк-

ции по установке, монтажу, наладке, управлению и ремонту, технические спецификации.

2. Товарно-сопроводительная документация — сертификат о качестве оборудования, отгрузочная спецификация, упаковочный лист, комплектовочная ведомость.

3. Транспортная, экспедиторская и страховая документация — железнодорожная накладная и ее копии (дубликат железнодорожной накладной международного грузового сообщения, квитанция железнодорожной накладной внутреннего грузового сообщения Российской Федерации), багажная квитанция, коносамент, товарно-транспортная накладная (СМР), накладные речного и воздушного сообщения и пр., страховой полис или сертификат.

Среди международных транспортных накладных, подтверждающих исполнение обязанностей продавца и передачу товаров от продавца к покупателю, необходимо выделить коносамент.

Правила заполнения перевозочных документов на перевозку грузов железнодорожным транспортом утверждены приказом МПС РФ «Об утверждении правил заполнения перевозочных документов на перевозку грузов железнодорожным транспортом». Для оформления перевозки грузов повагонными, мелкими отправлениями применяются следующие формы документов: ГУ-27, ГУ-27у-ВЦ, ГУ-29-О, ГУ-29у-ВЦ.

4. Складская документация — генеральный акт разгрузки парохода с импортными грузами в порту прибытия Российской Федерации, приемный акт склада порта или таможи Российской Федерации, доковая расписка иностранного порта о принятии груза на хранение, вarrant.

Вarrant — это документ иностранного коммерческого склада, состоящий из двух частей: расписки склада о принятии груза на хранение и залогового свидетельства, которое может быть использовано для получения займа под залог товара. Вarrant применяется и в деловой практике Российской Федерации.

5. Расчетная документация — счет (инвойс), счет-фактура, расчетная спецификация (когда товар представляет собой комплект из разных частей и каждая часть имеет цену), переводный вексель (тратта).

6. Банковская документация — заявление на перевод иностранной валюты, инкассовое поручение, поручение об открытии аккредитива, чек, поручение о переводе денежных средств на депозит таможи Российской Федерации, выписки операций по расчетным, валютным и прочим денежным счетам банка.

7. Таможенная документация — таможенная декларация, таможенный ордер, сертификат о происхождении товара, справки об уплате пошлин, акцизов, НДС, сборов.

ТД представляет собой унифицированный документ, выполняющий одновременно несколько функций. В частности, ТД служит для сообщения участниками внешнеторговой деятельности таможенному учреждению всех необходимых сведений о товаре и внешне-торговой операции, которая совершается с иностранными контрагентами. ТД служит также для подтверждения законности ввоза и вывоза товара органами таможенного контроля. Таможенный контроль завершается удостоверительными отметками таможенного учреждения, после чего ТД приобретает значение «международного таможенного паспорта» товара, имеющего должную юридическую силу для зарубежных таможенных служб, других органов управления соответствующих зарубежных государств.

ТД представляется на бланках установленной формы «Грузовая таможенная декларация» (ТД1) и формы «Добавочный лист» (ТД2).

В одной ТД могут быть заявлены сведения о товарах, содержащихся в одной товарной партии и помещаемых под один и тот же таможенный режим.

8. Претензионно-арбитражная документация — претензионное письмо, исковое заявление в суд или арбитраж, постановление суда или арбитража об удовлетворении или отклонении иска.

9. Документы по недостаткам или порче товаров — коммерческий акт на недостатки, аварийный сертификат.

При введении временных количественных ограничений экспорта (импорта) товаров, при реализации разрешительного порядка экспорта (импорта) товаров, а также при предоставлении исключительного права на экспорт (импорт) отдельных видов товара производится лицензирование внешнеторговых операций.

Необходимым условием для экспорта (импорта) отдельных видов товаров в вышеперечисленных случаях является лицензия, выдаваемая федеральным органом исполнительной власти, который формирует и ведет федеральный банк выданных лицензий.

Лицензия — это официальный документ, разрешающий осуществление экспортных или импортных операций в течение установленного срока.

Отсутствие лицензии является основанием для отказа в выпуске товаров таможенными органами Российской Федерации.

Лицензии оформляются на каждый вид товара в соответствии с ТН ВЭД независимо от количества наименований товаров, включенных в контракт.

Если одним из условий контракта является страхование груза, документом, подтверждающим осуществление расходов на страхование, является страховое свидетельство. Оно выдается страховой организацией и служит основанием для отражения расходов на страхование в учете.

Принятие импортером к бухгалтерскому учету поступившего оборудования должно подтверждаться первичными документами, разработанными организациями самостоятельно с учетом требований ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Для оформления и учета поступившего оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств применяется форма, которая составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, и утверждается руководителем или уполномоченным им на это лицом.

Передача оборудования в монтаж также должна оформляться Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж. При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется.

На дефекты оборудования, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля, составляется Акт о выявленных дефектах оборудования.

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется формой «Акт о приеме-передаче объекта основных средств».

В соответствии с ПБУ 6/01 основные средства учитываются по фактической стоимости.

Приобретение основных средств резидентом у нерезидента с использованием валютных ценностей в качестве средства платежа подпадает под действие Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле». В целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям организация оформляет по данной операции паспорт сделки.

Приобретенные материальные ценности принимаются к учету в качестве основных средств по первоначальной стоимости, которая складывается из стоимости, уплаченной поставщику, и суммы таможенной пошлины и таможенного сбора; сумма уплаченной таможенной пошлины и таможенного сбора списывается со счета 76, субсчет «Таможенные платежи», в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», 07 «Оборудование к установке» или 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Формирование импортной себестоимости материальных ценностей». Уплаченная сумма НДС списывается со счета 68, субсчет «Расчеты по НДС» в дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Сумма НДС, уплаченная на таможне, принимается к вычету в полном объеме после принятия на учет данного оборудования в составе основных средств (подп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

ЗАПИСИ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Наименование хозяйственной операции	Документ-основание
Оплачены таможенные пошлины	Выписка с расчетного счета
Оплачен НДС	Выписка с расчетного счета
Начислены таможенные сборы и пошлина	ТД и КТС
Начислен НДС к уплате на таможне	ТД и КТС
Оприходовано основное средство по контрактной (фактурной) цене	Прием (поступление) оборудования
Предъявлен НДС к зачету	Книга покупок, справка бухгалтера
Отражена передача оборудования в монтаж	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
Отражены затраты на монтаж оборудования подрядной организации	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
Принят к учету НДС подрядной организации	Счет-фактура
Введено в эксплуатацию основное средство	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Отражено списание курсовой разницы по кредиторской задолженности перед поставщиком	Справка бухгалтера

После оформления таможенной декларации на импорт, уплаты таможенных платежей и доставки основного средства на склад покупателя обязательство поставщика прекращается, а право собственности на основное средство переходит к организации. При этом организация обязана пересчитать стоимость обязательства поставщика в соответствии с ПБУ 3/2006.

Если курс иностранной валюты на дату отражения в бухгалтерском учете возникновения обязательства по поставке оборудования меньше курса иностранной валюты на дату погашения данного обязательства, в учете образуется положительная курсовая разница (ПБУ 3/2006). Возникшая положительная курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочий доход с отражением по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы», и дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если организация приобретает импортное основ-

Таблица 4.4

ПРИ ПРИОБРЕТЕНИИ ОБОРУДОВАНИЯ ЗА ПЛАТУ

Дебет	Кредит	Сумма, руб.
76, субсчет «Таможенные платежи»	51	69 425 (12 500 евро × 15% × 36,76 + 500)
68, субсчет «Расчеты по НДС»	51	949 459 [(458 625 + 68 925) × 18%]
07	76, субсчет «Таможенные платежи»	69 425 (68 925 + 500)
19	68, субсчет «Расчеты по НДС»	94 959
07	60	465 750 (12 500 евро × 37,26)
68, субсчет «Расчеты по НДС»	19	94 959
08	07	535 175 (465 750 + 69 425)
08	60	50 000
19	60	9000
01	08	585 175 (535 175 + 50 000)
60	91, субсчет 1 «Прочие доходы»	1500

ное средство, таможенные пошлины и сборы должны участвовать в формировании первоначальной стоимости амортизационного имущества.

Стоимость основных средств пересчитывается в рубли в тот момент, когда они будут учтены на счете 08. В дальнейшем перерасчет стоимости объекта не производится.

Пример. Стоимость станка, приобретаемого у иностранного поставщика, составляет 12 500 евро. Таможенная пошлина — 15%, сбор — 500 руб.

Курс евро: на дату уплаты таможенной пошлины — 36,76 руб./евро;
на конец отчетного периода — 37,14 руб./евро;
на дату перехода права собственности — 37,26 руб./евро.

Отражение операций в бухгалтерском учете представлено в табл. 4.4.

В налоговом учете возникающая от переоценки обязательства поставщика, стоимость которого выражена в евро, проводимой в связи

с изменением официального курса евро, установленного ЦБ РФ, положительная курсовая разница является внереализационным доходом (п. 11 ст. 250 НК РФ). Этот доход организация признает в последний день текущего месяца (подп. 7 п. 4 ст. 271 НК РФ).

С 01.01.2005 г. таможенные пошлины не относятся к налогам, перечень которых установлен ст. 13–15 НК РФ; таможенные пошлины, уплачиваемые по приобретаемым основным средствам, являются расходами, непосредственно связанными с приобретением данного основного средства, и включаются в первоначальную стоимость приобретаемых основных средств, подлежащих амортизации, в порядке, установленном НК РФ.

В аналогичном порядке в первоначальную стоимость оборудования для целей налогового учета включается сумма таможенного сбора.

Казалось бы, это уточняющая поправка, но принятое решение важно с точки зрения формирования стоимости имущества в целях налогообложения.

Первоначальная стоимость оборудования составляет в налоговом учете 585 175 руб. [(12 500 евро · 37,26 руб.) + 69 425 руб. + 50 000 руб.].

Бухгалтерская и налоговая стоимость оборудования будут равны. Таким образом, нововведения позволили сблизить бухгалтерский и налоговый учет в части формирования первоначальной стоимости импортных основных средств.

4.2.3. Внешняя торговля услугами

Для того чтобы отражать операции по импорту услуг, необходимо учитывать специфические факторы, оказывающие влияния на этот род операций:

- статус иностранного юридического лица;
- местонахождение источника дохода нерезидента;
- предварительное освобождение от налогообложения;
- особенности налогообложения, определенные международными конвенциями.

Если услуги иностранной компании реализованы на территории Российской Федерации, то российская организация — импортер услуг должна удержать НДС с выручки иностранной фирмы, а также налог на доходы иностранных юридических лиц. Выручку исполнителю услуг следует перечислять за минусом НДС и налога на доходы.

НДС, удержанный из выручки, перечисляется в бюджет в рублях по курсу ЦБ РФ на дату платежа иностранному партнеру. Уплатив НДС за иностранного партнера, импортер может возместить его из бюджета, если оказанная услуга относится к производственной деятельности. На уплаченную сумму НДС составляется счет-фактура в иностранной валюте. В книге покупок и в книге продаж он регистрируется после подписания акта приемки-сдачи услуги и после его фактической оплаты. Записи делаются в рублях по курсу ЦБ РФ на

дату платежа иностранному партнеру. Разница в курсах на дату начисления НДС, отраженного в учете в иностранной валюте, и на дату его уплаты не считается курсовой.

Налог на доходы рассчитывается и уплачивается в той валюте, в которой был произведен платеж иностранному партнеру. Доходы от оказания услуг облагаются по ставке 20%. Удерживать налог следует в тот момент, когда деньги перечисляются исполнителю услуг, тогда же налог надо платить в федеральный бюджет.

Пример. Иностранная компания оказывает российской организации образовательные услуги. Стороны заключили договор на сумму 4500 англ. фунтов стерлингов. У иностранного партнера нет своего представительства в России. После того как услуги были оказаны, стороны подписали акт приемки-сдачи услуг от 15.08. Образовательные услуги были реализованы в Лондоне. Все перечисления сделаны 10.10.

Курс ЦБ РФ составил:

15.08 — 51,20 руб./GBP;

30.09 — 51,35 руб./GBP;

10.10 — 51,50 руб./GBP.

Отражение операций в бухгалтерском учете представлено в табл. 4.5.

Таблица 4.5

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ИМПОРТУ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ

Наименование хозяйственной операции	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражена стоимость услуг на основании акта оказанных услуг	Акт приемки-сдачи	26	76	230 400 (4500 GBP × × 51,20 руб./GBP)
Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности иностранному партнеру на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности	Справка-расчет бухгалтерии	91	76	675 [4500 GBP × × (51,20 руб./GBP – – 51,35 руб./GBP)]
Перечислена оплата иностранной компании за оказанные образовательные услуги	Выписка банка	76	52	231 750 (4500 GBP × × 51,50 руб./GBP)
Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности иностранному партнеру на отчетную дату погашения задолженности	Справка-расчет бухгалтерии	91	76	675 [4500 GBP × × (51,35 руб./GBP – – 51,50 руб./GBP)]

Пример. Иностранная компания оказывает российской организации консультационные услуги. Стороны заключили договор на сумму 5900 англ. фунтов стерлингов. У иностранного партнера нет своего представительства в России. После того как услуги были оказаны, стороны подписали акт приемки-сдачи услуг от 03.03.

Для целей исчисления НДС консультационные услуги считаются реализованными там, где происходит деятельность покупателя этих услуг. Поскольку покупатель — российское предприятие, то услуги облагаются НДС. Значит, следует удержать налог и перечислить его в а бюджет, а также удержать налог на доходы.

Сумма НДС составит 900 англ. фунтов стерлингов ($5900 \text{ GBP} / 118 \times 18$), а сумма налога на доходы 1000 англ. фунтов стерлингов [$(5900 \text{ GBP} - 900 \text{ GBP}) \times 20\%$]. Все перечисления сделаны 22.04.

Курс ЦБ РФ составил:

03.03 — 52,35 руб./GBP;

31.03 — 52,25 руб./GBP;

22.04 — 52,50 руб./GBP.

Отражение операций в бухгалтерском учете представлено в табл. 4.6

Если иностранный партнер является резидентом страны, с которой у России заключен договор (соглашение), то во избежание двойного налогообложения налог на доходы не удерживают.

Согласно действующему законодательству суммы налогов, не перечисленных в бюджет налоговым агентом, подлежат взысканию в беспорядном порядке, одновременно могут быть взысканы пени за несвоевременное удержание налога, а также штраф.

Многие производственные предприятия покупают товары, основные средства и материалы за границей. Импортируемое имущество пересекает таможенную границу Таможенного союза, где на него оформляются необходимые документы. Однако за границей можно приобрести не только материальные ценности, но и услуги, например получить консультацию у иностранной фирмы по финансовым вопросам или пригласить иностранных специалистов, которые обучат сотрудников работать на импортном оборудовании.

Доходы от оказания услуг, полученные организацией в иностранной валюте, считаются совершенными на дату их признания. Порядок отражения в бухгалтерском учете расходов, признанных организацией, определен ПБУ 10/99. Расход от полученной услуги подлежит отражению в учете на дату подписания акта приема-передачи.

Если услуги компании реализованы на территории Российской Федерации, то российская организация — импортер услуг должна удержать НДС с выручки иностранной фирмы (ст. 161 НК РФ), а также налог на доходы иностранных юридических лиц. Выручку исполнителю услуг надо перечислять за минусом НДС и налога на доходы.

Таблица 4.6

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ИМПОРТУ КОНСУЛЬТАЦИОННЫХ УСЛУГ

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4
Отражена стоимость услуг на основании акта приемки-сдачи оказанных услуг	26	76	261 750 (5000 GBP × × 52,35 руб./GBP)
Отражена сумма НДС	19	76	47 115 (900 GBP × × 52,35 руб./GBP)
Отражена положительная курсовая разница по задолженности иностранному партнеру на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности	76	91	590 [5900 GBP × × (52,35 руб./GBP – – 52,25 руб./GBP)]
Удержан НДС из выручки иностранной компании	76	68	47 250 (900 GBP × × 52,50 руб./GBP)
Сумма НДС перечислена в бюджет	68	51	47 250
Из выручки иностранной компании удержан налог на доходы иностранных юридических лиц	76	68	52 500 (1000 GBP × × 52,50 руб./GBP)
Сумма налога на доходы перечислена в бюджет	68	51	52 500
Перечислена оплата иностранной компании за оказанные консультационные услуги с учетом удержанных налогов	76	52	210 000 [5900 GBP – – 900 GBP – 1000 GBP) × × 52,50 руб./GBP]
Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности иностранному партнеру на дату погашения задолженности	91	76	[5900 GBP × (52,25 руб./ /GBP – 52,50 руб./GBP)]
Отражена сумма НДС, предъявленная к налоговому вычету	68	19	47 250
Отражена разница между начисленным и уплаченным НДС	19	91	135 (47 115 руб. – – 47 250 руб.)

НДС, удержанный из выручки, перечисляется в бюджет в рублях по курсу ЦБ РФ на дату платежа иностранному партнеру. Такое требование содержится в п. 3 ст. 153 НК РФ.

Уплатив НДС за иностранного партнера, импортер может возместить его из бюджета — правда, при условии, что оказанная услуга относится к производственной деятельности российского предприятия, которая облагается НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ).

На уплаченную сумму НДС составляется счет-фактура в иностранной валюте. В книге покупок и в книге продаж он регистрируется после подписания акта приемки-сдачи услуги и после его фактической оплаты. Записи делаются в рублях. Следовательно, счет-фактура пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату платежа иностранному партнеру.

Курсовая разница исчисляется в соответствии с ПБУ 3/06. Однако это правило, согласно п. 2 данного Положения, не применяется при пересчете стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте или в условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях.

Поэтому разница в курсах на дату начисления НДС, отраженного в учете в иностранной валюте, и на дату его уплаты не может считаться курсовой. В отличие от НДС налог на доходы рассчитывается и уплачивается либо в российской валюте, либо в той валюте, в которой был произведен платеж иностранному партнеру. Доходы от оказания услуг облагаются по ставке 20%. Удерживать налог надо в тот момент, когда деньги перечисляются исполнителю услуг. Тогда же налог следует уплатить в федеральный бюджет.

Если иностранный партнер является резидентом страны, с которой у России заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, то удерживать налог на доходы не нужно.

Пример. Германская фирма *Procter GmbH* оказывает консультационные услуги ООО «Нептун». Между сторонами заключен договор на сумму 5900 долл. США. У *Procter GmbH* нет своего представительства в России. После оказания услуг стороны подписали акт приемки-сдачи услуг от 04.02. Для целей исчисления НДС консультационные услуги считаются реализованными там, где происходит деятельность покупателя этих услуг. Поскольку покупает услуги российское предприятие, то они облагаются НДС. Следовательно, импортер обязан удержать налог с исполнителя услуг и перечислить его в бюджет. Кроме того, необходимо удержать налог на доходы с иностранной компании. Сумма НДС составит 900 долл. США (5900 долл. × 18 / 118), а сумма налога на доходы — 1000 долл. США [(5900 долл. – 900 долл.) × 20%]. Все перечисления организация ООО «Нептун» сделала 22.06. Предположим, что курс ЦБ РФ составил:

на 03.02. — 26,48 руб./долл.;

на 28.02. — 26,16 руб./долл.;

на 31.03. — 26,01 руб./долл.;

на 22.06. — 25,97 руб./долл.

В бухгалтерском учете ООО «Нептун» сделаны следующие проводки:

03.02.

Дт 26, Кт 76 — 132 400,00 руб. (5000,00 долл. · 26,48 руб./долл.) — отражена стоимость услуг без НДС на основании акта приемки-сдачи оказанных услуг;

Дт 19, Кт 76 — 23 832,00 руб. (900,00 долл. · 26,48 руб./долл.) — отражена сумма НДС.

На дату составления бухгалтерской отчетности пересчитывается только задолженность перед иностранным партнером в соответствии с ПБУ 03/06. Расходы на консультационные услуги в бухгалтерском учете уже признаны на момент подписания акта приемки-сдачи, поэтому их сумму пересчитывать не нужно. Сумма НДС также не подлежит пересчету.

28.02.

Дт 76, Кт 91, субсчет «Прочие доходы», — 1888,00 руб. [(26,48 руб./долл. – 26,16 руб./долл.) · 5900 долл.] — отражена положительная курсовая разница по задолженности иностранному партнеру на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

31.03.

Дт 76, Кт 91, субсчет «Прочие доходы», — 885,00 руб. [(26,16 руб./долл. – 26,01 руб./долл.) · 5900 долл.] — отражена положительная курсовая разница по задолженности иностранному партнеру на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

22.06.

Дт 76, Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС», — 23 372,28 руб. (900 долл. × 25,97 руб./долл.) — удержан НДС из выручки иностранной компании;

Дт 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кт 51 — 23 372,28 руб. (900 долл. × 25,97 руб./долл.) — сумма НДС перечислена в бюджет;

Дт 76, Кт 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», — 25 969,20 руб. (1.000 долл. · 25,97 руб./долл.) — из выручки иностранной компании удержан налог на доходы иностранных юридических лиц;

Дт 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кт 52 — 25 969,20 руб. — сумма налога на доходы перечислена в бюджет;

Дт 76, Кт 52 — 103 876,80 руб. [(5900 долл. – 900 долл. – 1000 долл.) × 25,97 руб./долл.] — перечислена оплата иностранной компании за оказанные консультационные услуги с учетом удержанных налогов;

Дт 76, Кт 91, субсчет «Прочие доходы» — 236,00 руб. [(26,01 руб./долл. — 25,97 руб./долл.) · 5900 долл.] — отражена положительная курсовая разница по задолженности иностранному партнеру на дату погашения задолженности;

Дт 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кт 51 — 23 372,28 руб. (900 долл. × 25,97 руб./долл.) — сумма НДС перечислена в бюджет;

Дт 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кт 19 — 23 372,28 руб. — отражена сумма НДС, предъявленная к налоговому вычету;

Дт 91, субсчет «Прочие расходы», Кт 19 — 459,72 руб. (23 832,00 – 23 372,28) — отражена разница между начисленным и уплаченным НДС.

4.2.4. Бухгалтерский учет приобретения интеллектуальной собственности у иностранного правообладателя

Порядок учета прав на интеллектуальную собственность определяется в зависимости от того, вступает пользователь во владение этими активами или нет.

1-я ситуация. Когда пользователь (правоприобретатель) покупает у правообладателя исключительные права, затраты по их приобретению формируют стоимость нематериального актива (НМА). Передача исключительных прав происходит на основании договора купли-продажи (уступки) исключительных прав, заключенного между правообладателем и пользователем.

В бухгалтерском учете приобретаемые права на интеллектуальную собственность признаются в качестве НМА при одновременном выполнении следующих условий (ПБУ 14/2007):

- организация осуществляет контроль над объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п.);
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности);
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного объекта (в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Объекты интеллектуальной собственности принимаются к бухгалтерскому учету в составе НМА по первоначальной стоимости,

которой в случае приобретения за плату признается сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС:

- сумма вознаграждения, уплачиваемая российской организацией по договору с иностранным правообладателем;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов, и др.

Для обобщения информации о расходах организации на приобретение объектов в качестве НМА организации могут использовать счет 08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», или счет 15, субсчет «Формирование импортной себестоимости материальных ценностей». Применение одного из вариантов необходимо предусмотреть в учетной политике.

Оценка НМА, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Таким образом, сумма вознаграждения, выраженная в иностранной валюте, предусмотренная по договору в оплату приобретения исключительных прав, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату передачи исключительных прав на интеллектуальную собственность к правопреемнику.

Сформированная первоначальная стоимость объектов НМА, принятых в эксплуатацию, списывается со счета 08 в дебет счета 04 «Нематериальные активы»:

Дт 04, Кт 08-5 — принято к учету в составе НМА приобретенное исключительное право на интеллектуальную собственность.

Сумма обязательства в иностранной валюте для отражения в бухгалтерском учете российской организации — правоприобретателя подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на дату составления бухгалтерской отчетности по курсу ЦБ РФ, действующему на эту дату.

Курсовые разницы, образующиеся в результате пересчета средств в расчетах, относятся на финансовые результаты как прочие доходы и расходы и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 1 «Прочие доходы» либо 2 «Прочие расходы») в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В связи с понижением курса валюты, установленного ЦБ РФ, на дату перечисления валютных средств по сравнению с курсом на дату при-

знания в учете обязательства у организации возникает положительная курсовая разница, которая отражается в прочих доходах:

Дт 60, Кт 91-1 — отражена курсовая разница от переоценки средств в расчетах с иностранным продавцом-правообладателем.

В связи с повышением курса валюты, установленного ЦБ РФ, на дату перечисления валютных средств, по сравнению с курсом на дату признания в учете обязательства, у организации возникает отрицательная курсовая разница и отражается в прочих расходах:

Дт 91-2, Кт 60 — отражена курсовая разница от переоценки средств в расчетах с иностранным продавцом-правообладателем.

Пример. Организация приобретает у изготовителя — зарубежной компании, не имеющей постоянного представительства в Российской Федерации, исключительное право на тиражирование, распространение и модификацию программного продукта на территории России сроком на три года. Стоимость приобретенного исключительного права составляет 17 700 евро (с учетом НДС) и выплачивается разовым платежом. Курс евро, установленный ЦБ РФ, составляет: на дату передачи исключительного права — 36,55 руб./евро, на дату оплаты — 36,50 руб./евро.

Отражение операций в бухгалтерском учете представлено в табл. 4.7.

Одной из форм договора, регулирующего отношения между правообладателем (лицензиаром) и пользователем (лицензиатом), является договор на уступку прав на объекты интеллектуальной собственности. В отличие от лицензионных договоров уступка права на объекты интеллектуальной собственности предусматривает смену правообладателя с передачей последнему всех исключительных прав.

2-я ситуация. Если права остаются во владении у правообладателя, а пользователь приобретает только возможность использования данных объектов (право пользования), права пользования интеллектуальной собственностью, полученные по лицензионному договору, договору коммерческой концессии либо другому подобному договору, не должны приходиться в качестве объектов НМА у пользователя (правоприобретателя). Интеллектуальная собственность, полученная в пользование, подлежит учету на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре, по видам приобретенных неисключительных прав. Поскольку в Плана счетов бухгалтерского учета нет забалансового счета для этих целей, рекомендуем организациям предусмотреть в рабочем плане счетов, утверждаемом приказом руководителя, забалансовый счет «Неисключительные права, полученные по договору коммерческой концессии (или по лицензионному договору)», например счет 015.

Таблица 4.7

ЗАПИСИ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИ ПРИОБРЕТЕНИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ЗА ПЛАТУ

Наименование хозяйственной операции	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Перечислен в бюджет НДС за иностранную компанию	Выписка с расчетного счета	68, субсчет «НДС»	51	98 550 (2700 евро × 36,5 / евро)
Начислен НДС к уплате	Книга продаж	19	68, субсчет «НДС»	98 550
Удержан из доходов иностранной организации налог с доходов иностранного лица у источника	Справка бухгалтера	76	68 субсчет «Налог с доходов иностранного лица»	109 500 [(17 700 - 2700) × 20% × 36,5 / евро]
Перечислен в бюджет налог с доходов иностранных юридических лиц	Выписка с расчетного счета	68, субсчет «Налог с доходов иностранного лица»	51	109 500
Приобретено исключительное право на интеллектуальную собственность	Накладная	08-5	76	548 250 (15 000 евро × 36,55 / евро)
Перечислено иностранной компании за исключительное право	Выписка с валютного счета	76	52	438 000 (17 700 - 2700 - 3000) × 36,50 / евро
Курсовая разница	Справка бухгалтера	76	91-1	750
Приобретенное исключительное право на интеллектуальную собственность принято к учету в составе НМА	Карточка учета НМА	04	08-5	548 250
Принята к вычету сумма НДС по приобретенному исключительному праву	Книга покупок	68, субсчет «НДС»	19	98 550

Суммы единовременного платежа (роялти), выплачиваемого после регистрации договора, а также пошлины, вносимые за регистрацию договора, отражаются в учете в зависимости от вида платежей:

- если они производятся в виде периодических платежей (включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором), то включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода в полном размере. В зависимости от условий договора роялти может быть определено либо в виде ежемесячной (ежеквартальной) постоянной суммы, либо как расчетная величина в зависимости от критериев, установленных сторонами, например в процентах от прибыли от продукции, реализованной пользователем в рамках договора.

Дт 20, 44,	Кт 76	отражена стоимость роялти за отчетный период;
Дт 76,	Кт 52	перечислены роялти иностранному правообладателю;
Дт 76,	Кт 91-1	отражена положительная курсовая разница при понижении курса валюты, установленного ЦБ РФ на дату оплаты, по сравнению с курсом на дату принятия к учету обязательства, выраженного в иностранной валюте;
Дт 91-2,	Кт 76	отражена отрицательная курсовая разница при повышении курса валюты, установленного ЦБ РФ на дату оплаты, по сравнению с курсом на дату принятия к учету обязательства, выраженного в иностранной валюте.

- если платежи производятся в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, то отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Когда срок пользования правами на интеллектуальную собственность договором не установлен, организация распоряжением руководителя устанавливает предполагаемый срок их использования самостоятельно.

В момент получения неисключительных прав пользования в учете организации делается следующая запись:

Дт 97,	Кт 76	отражена стоимость полученных прав по лицензионному договору в составе расходов будущих периодов.
--------	-------	---

С месяца, в котором начинается использование интеллектуальной собственности, в течение срока использования сумма расходов по

лицензионному договору ежемесячно списывается на затраты равными долями:

Дт 20, 44, Кт 97 списана на расходы часть стоимости приобретенных прав пользования, приходящихся на отчетный период.

Пример. Организация заключила лицензионный договор с иностранным партнером, не состоящим на налоговом учете в России, на получение права на использование товарного знака, являющегося его собственностью, сроком на 15 месяцев и стоимостью 1500 евро. В лицензионном договоре указано, что он вступает в силу с момента перечисления всего лицензионного платежа. Курс евро, установленный ЦБ РФ на день перечисления валюты, составляет 36,56 руб./евро.

Записи на счетах бухгалтерского учета представлены в табл. 4.8.

При отсутствии международного налогового соглашения в момент осуществления выплат иностранной организации-правообладателю, если использование предоставленных прав происходит на территории Российской Федерации, организацией-пользователем производится удержание:

- налога на доходы;
- налога на добавленную стоимость. Налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость уступаемой интеллектуальной собственности с учетом налога. В части первой НК РФ сказано, что уплата налога за счет средств налогового агента запрещена.

При совершении всех операций, признаваемых объектами налогообложения, налогоплательщиком выписываются счета-фактуры. Поскольку налоговый агент выполняет обязанности по исчислению и перечислению НДС в бюджет за иностранных юридических лиц, реализующих товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации, то и счет-фактуру за этих юридических лиц в этом случае выписывает сама организация. Налоговый агент выписывает счет-фактуру на полную стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг), прав на объекты интеллектуальной собственности с учетом налога. Регистрация счета-фактуры производится в книге продаж.

Право налогового агента применить налоговый вычет в размере перечисленного в бюджет налога, удержанного из сумм, выплачиваемых продавцу, возникает в том периоде, когда оказанные услуги оприходованы (отражены в учете), оплачены и вписан счет-фактура, оформленный соответствующим образом. Кроме того, необходимость появления затрат по указанным услугам должна быть обусловлена осуществлением операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость. Основанием для принятия к вычету сумм налога, удержанных налоговыми агентами, служат документы, подтверждающие уплату сумм налога в бюджет (ст. 172 НК РФ).

Таблица 4.8

ЗАПИСИ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЕДИНОВРЕМЕННОГО ПЛАТЕЖА (РОЯЛТИ)

Наименование хозяйственной операции	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Удержан из доходов иностранной организации налог с доходов иностранного лица у источника	Справка бухгалтера	76	68, субсчет «Налог с доходов иностранного лица»	10968 (1500 евро x 20% руб./евро x 36,56 руб./евро)
Перечислен в бюджет налог от доходов иностранных юридических лиц	Выписка с расчетного счета	68, субсчет «Налог с доходов иностранного лица»	51	10 968
Перечислен лицензионный платеж в рублевом эквиваленте	Выписка с валютного счета	76	52	43 872 (1500 евро – 300 евро) x 36,56 руб./евро
Отражены расходы по лицензионному договору	Договор, справка бухгалтера	97	76	54 840 (1500 евро x 36,56 руб./евро)
Списаны расходы на право использования товарного знака, приходящиеся на отчетный период (ежемесячно в течение срока договора)	Справка бухгалтера	44	97	3656 (54840 руб./15 мес.)

В целях применения налогового вычета в части суммы налога, удержанного и уплаченного российской организацией при приобретении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности у иностранной организации на территории Российской Федерации, необходимым условием для применения налогового вычета также является принятие к учету исключительных прав в составе НМА.

При подтверждении правомерности вычета счет-фактура регистрируется в книге покупок в том налоговом периоде, в котором налог перечислен в бюджет и объект принят к учету.

Невыполнение условий для предъявления сумм налога к вычету обуславливает их включение в стоимость приобретенных услуг, в том числе НМА.

4.3. Бухгалтерский учет международных расчетов

Приобретение товаров может осуществляться при помощи бартерных операций.

Бартер — это товарообменная сделка, при которой один товар обменивается на другой, равный по стоимости. Отличительной чертой бартера является отсутствие в сделке платежа за поставляемые и получаемые товары в денежном выражении. Стоимость поставляемого товара компенсируется равной стоимостью встречных поставок товара. Бартер — это своего рода купля-продажа, но с оплатой не деньгами, а встречной поставкой товара равной стоимости.

Основным документом при совершении бартерных операций является двусторонний международный договор мены. Указ Президента Российской Федерации от 18.08.1996 г. № 1209 «О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок» обязывает заключать договор в виде одного документа, за исключением бартерных сделок в счет выполнения международных соглашений. Кроме того, названным Указом закреплено, что внешнеторговые бартерные сделки могут производиться только при эквивалентной стоимости обмениваемых товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) и исключают использование в расчетах денежных средств.

На основании международного договора мены составляется паспорт бартерной сделки. Порядок оформления и учета паспортов бартерных сделок утвержден совместным приказом Министерства экономического развития Российской Федерации № 10-83/3225, Государственным таможенным комитетом РФ № 01-23/21497, Минфином России № 601-14/197 от 03.12.1996 г. В отличие от паспортов импортной и экспортной сделки паспорт бартерной сделки оформляется в уполномоченном органе Министерства экономического развития Российской Федерации.

Лизинг. Одним из вариантов приобретения оборудования является заключение договора международного финансового лизинга с условием последующего выкупа предмета лизинга у лизингодателя.

Определение договора лизинга (договора финансовой аренды) дано гражданским законодательством в ст. 665 ГК РФ. Так, «по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей».

Основным документом, регулирующим отношения по договору лизинга, является Федеральный закон от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (в ред. от 22.08.2004). В ст. 15 этого Закона определены основные требования к договору лизинга. Договора международного лизинга должны также учитывать указанные требования, если они не противоречат международной практике лизинговых правоотношений.

После ввода объекта лизинга в эксплуатацию стороны должны подписать протокол (Акт) сдачи-приемки предмета лизинга. При этом для лизингополучателя данный документ будет служить основанием для принятия полученного лизингового имущества к бухгалтерскому (если предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя) или забалансовому учету, а для лизингодателя — основанием для отражения данного объекта в составе имущества, переданного в лизинг. Однако условиями международного лизингового договора наличие такого рода документа может быть не предусмотрено. В этом случае основанием для отражения лизинговых операций будут служить иные документы, подтверждающие факт получения (передачи) предмета лизинга лизингополучателю либо транспортной компании (ГТД, накладные, коносаменты и другие транспортно-сопроводительные документы).

Лизинг называется *международным*, когда лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом Российской Федерации.

Если лизингодателем является резидент Российской Федерации, т.е. предмет лизинга находится в собственности резидента Российской Федерации, договор международного лизинга регулируется настоящим Федеральным законом и законодательством Российской Федерации.

Если лизингодателем является нерезидент Российской Федерации, т.е. предмет лизинга находится в собственности нерезидента Российской Федерации, договор международного лизинга регулируется федеральными законами в области внешнеэкономической деятельности.

Международный лизинг может рассматриваться в трех аспектах:

- **экспортный лизинг** — зарубежной стороной является сторона арендатора, и предназначено для лизинга оборудование вывозится из страны на условиях экспортного контракта;
 - **импортный лизинг** — зарубежной стороной является лизингодатель, и оборудование поставляется в страну арендатора на условиях импортного контракта;
 - **транзитный лизинг** — все участники находятся в разных странах.
- Схема международных лизинговых отношений приведена на рис. 4.1.



Условные обозначения:

- 1 — подача лизингополучателем заявки на оборудование;
- 2 — заключение о платежеспособности лизингополучателя;
- 3 — получение банковской ссуды;
- 4 — подписание договора о купле-продаже предмета лизинга;
- 5 — поставка предмета лизинга;
- 6 — оплата поставки;
- 7 — акт приемки оборудования в эксплуатацию;
- 8 — подписание лизингового соглашения;
- 9 — подписание договора о страховании предмета лизинга;
- 10 — осуществление лизинговых платежей;
- 11 — возврат предмета лизинга;
- 12 — возврат ссуды и выплата процентов.

Рис.4.1. Схема международных лизинговых отношений

Развитие лизинговых отношений может осуществляться путем сдачи в долгосрочную аренду целых промышленных предприятий, что вызывает применение раздельного лизинга. Он характеризуется крупномасштабностью и наличием большого количества участников и финансово-кредитных операций при осуществлении сделок.

Потенциальный лизингополучатель, заинтересованный в получении конкретных и определенных видов имущества, самостоятельно на основе имеющейся у него информации, опыта, рекомендаций, результатов, предварительно достигнутых соглашений, подбирает располагающего этим имуществом поставщика.

В силу недостаточности собственных средств и ограниченного доступа к кредитным ресурсам для приобретения имущества в собственность или отсутствия необходимости в обязательной покупке имущества лизингополучатель обращается к потенциальному лизингодателю, имеющему необходимые средства, с просьбой об участии его в сделке.

В случае международного лизинга особенно важны выбор валюты контракта, оценка риска изменения курса валюты, таможенный режим арендатора, налог на фирму, применяемый к арендодателю, наличие соглашений о неприменении двойного налогообложения между странами, защита права собственности иностранного арендодателя в стране арендатора. Как правило, вопросы страхования имущественных и финансовых рисков, решаются как лизинговыми компаниями, так и лизингодателями. По лизинговому контракту лизингополучатель обязан произвести приемку объекта сделки непосредственно при поставке, обеспечить все необходимые технические и правовые условия приемки. Погашение лизинговых обязательств может происходить как в денежной, так и в другой форме. При лизинге в развивающихся странах часто используются элементы бартерной сделки. В счет арендных платежей идет товар, производимый арендатором (нефть, алмазы, кожа и т.д.).

Лизингополучатели обязаны своевременно выплачивать лизингодателям предусмотренные договором лизинга арендные платежи. В общую сумму лизинговых платежей включаются:

- плата за основные услуги (процентное вознаграждение);
- амортизация имущества за период действия лизингового договора;
- инвестиционные затраты лизингодателя;
- плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором;
- страховые взносы за страхование имущества, предусмотренного договором лизинга;
- НДС и другие налоги, уплачиваемые лизингодателем.

Размер, способ, форма и периодичность выплат определяются договором по соглашению сторон. Лизинговые платежи относятся

на издержки производства (обращения) лизингополучателя. Лизинговые платежи могут осуществляться деньгами (денежная форма), продукцией или услугами арендатора (компенсационная форма). По методу начисления лизинговых платежей их подразделяют:

- на платежи с фиксированной общей суммой;
- авансовые платежи;
- минимальные платежи.

В лизинговом договоре предусматриваются также сроки выплаты платежей (еженедельно, ежемесячно, поквартально). Договором лизинга может предусматриваться отсрочка лизинговых платежей на срок не более 6 мес. с момента начала использования предмета лизинга. Обязательства лизингополучателя по уплате лизинговых платежей вступают в силу с момента начала использования им предмета лизинга, если иное не предусмотрено договором. Право пользования имуществом принадлежит лизингополучателю на условиях, предусмотренных договором. В случае нарушения участниками его условий они могут требовать расторжения договора. Если иное не предусмотрено договором лизинга, лизингодатель не отвечает перед лизингополучателем за выполнение продавцом имущества требований, вытекающих из договора купли-продажи, кроме случаев, когда ответственность за выбор продавца лежит на арендодателе. В последнем случае лизингополучатель вправе по своему выбору предъявить требования, вытекающие из договора купли-продажи, как непосредственно продавцу имущества, так и лизингодателю, которые несут солидарную ответственность.

Предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору финансового лизинга, учитывают на балансе лизингодателя или лизингополучателя по соглашению сторон. При осуществлении оперативного лизинга предмет лизинга учитывают на балансе лизингодателя.

Стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю (при условии, что предмет лизинга находится на балансе лизингодателя), учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то при получении оно отражается по дебету счета 08, субсчет «Приобретение основных средств по договору лизинга», в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет «Арендные обязательства», в сумме всех лизинговых платежей (за минусом НДС). При этом на счете 08 накапливаются и иные расходы лизингополучателя, связанные с получением в пользование предмета лизинга. Собранные затраты списываются с кредита счета 08, субсчет «Приобретение основных средств по договору лизин-

га», в корреспонденции со счетом 01, субсчет «Арендованное имущество».

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей за отчетный период отражается по кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», в корреспонденции со счетами учета издержек производства и обращения.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается по дебету счета 76, субсчет «Арендные обязательства», в корреспонденции со счетом 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Если предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, то начисление им амортизационных отчислений по данному имуществу производится в установленном порядке и отражается по дебету счетов учета затрат в корреспонденции со счетом 02, субсчет «Амортизация лизингового имущества».

При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывается с забалансового учета (счет 001).

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывается с забалансового счета 001. Одновременно производится запись по дебету счета 01 и кредиту счета 02 на сумму лизинговых платежей. Если на момент выкупа предмет лизинга не полностью амортизирован, по кредиту счета 02 отражается начисленная амортизация, а оставшаяся часть относится на доходы лизингополучателя (счет 91, субсчет «Прочие доходы»).

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то при выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей на счетах 01 и 02 производится внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

В случае осуществления выкупа до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относятся в дебет счета 97 в корреспонденции со счетом 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Договор поручения

Права и обязанности по сделке возникают непосредственно у доверителя. Значит, паспорт сделки будет открывать доверитель и сам участвовать в расчетах с иностранным продавцом.

Вознаграждение российскому посреднику должно оплачиваться в рублях, так как поверенный и доверитель не являются сторонами внешнеторговой сделки и осуществляют экономическую деятельность на территории Российской Федерации.

Иностранному посреднику можно платить в валюте и в валюте возмещать произведенные им расходы.

Договор комиссии

Комиссионер на основании договора комиссии заключает контракт с иностранным продавцом от своего имени, но за счет комитента. В этом случае комитент может переводить на счет комиссионера иностранную валюту для исполнения посредником обязательств по внешнеторговому контракту. Расходы, оплачиваемые комиссионером в рублях, подлежат возмещению в рублях.

На дату перехода прав собственности комиссионер должен предоставить комитенту извещение и отчет о произведенных расходах (возражения по отчету — в течение 30 дней после получения, ст. 999 ГК РФ).

Подписание акта выполненных работ служит основанием начисления комиссионного вознаграждения и обосновывает правомерность списания произведенных комиссионером расходов не в дебет счета 26, а за счет комитента (в дебет счета 76-К).

Особенности учета импортных операций у российских посредников приведены в табл. 4.9.

Таблица 4.9

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ У РОССИЙСКИХ ПОСРЕДНИКОВ ПО ИМПОРТУ

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Отражены поступления денежных средств от импортера на покупку товара	51	76
Проводится конвертация за счет импортера: рубли перечислены в банк на конвертацию по биржевому курсу	57	51
Иностранная валюта зачислена на транзитный счет посредника (по курсу ЦБ РФ на момент зачисления на счет)	52 СПТР	57
Отражена разница в рублевых эквивалентах между биржевым курсом и курсом ЦБ РФ	76-1 (57)	57 (76-1)
Переоформлена задолженность перед импортером с рублевой на валютную	76-1	76-2
Отражена курсовая разница по задолженности импортеру в иностранной валюте	76-2 (91-2)	91-1 (76-2)
Отражены понесенные посредником расходы как возмещаемые за счет средств импортера	76-3 (руб.) 76-4 (ИВ)	76, 60 76, 60
Отражены собственные затраты посредника (комиссионера), связанные с выполнением поручения	20 (44)	70, 69, 76

Окончание табл. 4.9

1	2	3
Переведены денежные средства иностранному поставщику (сумма по контракту, пересчитанная в рубли по курсу ЦБ РФ)	60 АВ	52
Отражены курсовые разницы	60 АВ (91-2)	91-1 (60 АВ)
Иностраный поставщик выполнил условия контракта. Оценка — сумма по контракту в рублях по курсу ЦБ РФ на момент перехода права собственности	76-2	60 АВ
Приняты от поставщика материальные ценности в сумме по контракту, пересчитанной в рубли по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности	004	
Товар передан импортеру. Оценка та же		004
Признана доходом отчетного периода сумма комиссионного вознаграждения	76 КОМИТ	90-1
Отражен НДС от реализации комиссионной услуги	90-3	68
Собственные затраты посредника признаны расходами отчетного периода	90-2	20 (44)
Выявлен финансовый результат от операции	90-9 (99)	99 (90-9)
Импортером возмещены расходы, понесенные посредником	51 52	76-3 76-4
Отражены курсовые разницы	76-4 (91-2)	91-1 (76-4)
Комиссионная услуга оплачена импортером (комитентом)	51. 52	76 КОМИТ

По договорам комиссии экспортные операции могут осуществлять посреднические организации.

В качестве комитента (владельца экспортного товара) могут выступать предприятия-производители или торговые организации различных форм собственности.

В качестве комиссионера выступает посредник — внешнеэкономическая организация, специализирующаяся на экспортно-импортных операциях, которая, получив предложение от комитента, ищет покупателя и продает товар от своего имени или за счет комитента.

Между организацией-посредником и поставщиком экспортного товара заключается контракт (договор комиссии), на основании которого посредник за вознаграждение обязуется заключить с иностранной фирмой контракт на реализацию товаров (работ, услуг).

Договор комиссии отличается от договора поставки тем, что право собственности на товар не переходит от поставщика к посреднику, тогда как при договоре поставки товар меняет собственника

(из собственности поставщика переходит в собственность покупателя). При договоре комиссии поставщик остается собственником товара до момента перехода права собственности на товар к иностранному покупателю, а посредник лишь оказывает конкретные услуги поставщику в реализации товара на условиях, предусмотренных договором комиссии, за комиссионное вознаграждение, которое подтверждается актом выполненных работ.

Условия реализации при этом могут быть разнообразными:

- с завозом товара на склад посредника;
- без завоза товара на склад посредника;
- с участием посредника в расчетах между импортером и экспортером товара;
- без участия посредника в расчетах между импортером и экспортером товара.

Как правило, комиссионер и комитент проводят расчеты между собой через счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; субсчет для комиссионера — «Расчеты с комитентом», для комитента — «Расчеты с комиссионером».

В случаях когда посредник от экспортера получает товар, то отражает его приход на забалансовом счете по дебету 004 «Товары, принятые на комиссию», субсчет 1 «Экспортные товары, принятые на комиссию».

С курсовыми разницеми при продаже товаров сталкиваются экспортеры. При экспорте курсовые разницы возникают при пересчете дебиторской или кредиторской задолженности перед покупателем, а также при рублевой оценке валютных средств на счетах в банке. Также курсовые разницы образуются в учете у посредников, которые участвуют в экспорте товаров из Российской Федерации.

4.4. Экономические таможенные режимы

Проверка документов и досмотр товаров производятся не позднее 10 дней с момента принятия декларации, а при упрощенном порядке не позднее трех дней.

Товары считаются находящимися под таможенным контролем:

- *при импорте (ввозе)* — с момента пересечения таможенной границы до момента выпуска;
- *при экспорте (вывозе)* — с момента принятия таможенной декларации до момента пересечения таможенной границы.

Классификация таможенных режимов

Решение о выборе режима принимает лицо, перемещающее товары:

- *выпуск товаров для внутреннего потребления.* Импортируемые товары остаются постоянно на территории Таможенного союза без

обязательств по их вывозу. Необходимо уплатить таможенные пошлины, НДС, акцизы;

- *реимпорт* — российские товары, вывезенные в режиме экспорта, ввозятся обратно;
- *временный ввоз (допуск) и временный вывоз*;
- *таможенный транзит* — товары перемещают под таможенный контроль между двумя таможенными органами. Должны быть доставлены в место назначения в срок не более месяца на каждые 2000 км;
- *таможенный склад* — ввезенные товары хранятся под таможенным контролем. Под этот режим запрещается помещать подакцизные товары; продукты питания; бытовые электроприборы, видео- и телетехнику, мебель и детали к ней;
- *переработка на таможенной территории (вне таможенной территории), а также переработка для внутреннего потребления*;
- *беспошлинная торговля*;
- *уничтожение*;
- *отказ в пользу государства*;
- *специальная таможенная процедура*;
- *свободная таможенная зона*;
- *свободный склад* (для юридических лиц необходима лицензия). Зоны создаются по решению правительства (например, Калининградская и Магаданская области). Иностранные товары размещаются и используются без взимания таможенных платежей. На территориях свободных зон и складов разрешены производственные и коммерческие операции, за исключением розничной торговли. не допускается помещение под этот режим автомобилей. Товары под этим режимом могут находиться неограниченное время;

экспорт товаров — товары вывозятся за пределы Таможенного союза без обязательств обратного ввоза. Уплачиваются вывозные пошлины и сборы. НДС и акциз не уплачиваются;

резспорт товаров — иностранные товары, ввезенные в режиме импорта, вывозятся обратно.

Глава 5. УЧЕТ ИНОСТРАННЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

5.1. Понятие и формы иностранных инвестиций

Отношения, связанные с государственными гарантиями прав иностранных инвесторов при осуществлении ими инвестиций на территории Российской Федерации, регулируются Федеральным законом от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».

Данный Закон направлен на привлечение и эффективное использование в экономике Российской Федерации иностранных материальных и финансовых ресурсов, передовой техники и технологии, управленческого опыта, обеспечение стабильности условий деятельности иностранных инвесторов и соблюдение соответствия правового режима иностранных инвестиций нормам международного права и международной практике инвестиционного сотрудничества.

Закон не распространяется на отношения, связанные с вложениями иностранного капитала в банки и иные кредитные организации, а также в страховые организации, которые регулируются соответственно законодательством Российской Федерации о банках и банковской деятельности и законодательством Российской Федерации о страховании, и на отношения, связанные с вложением иностранного капитала в некоммерческие организации для достижения определенной общественно полезной цели, в том числе образовательной, благотворительной, научной или религиозной, которые регулируются законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях.

Основные понятия:

- **иностранный инвестор** — иностранное юридическое лицо, гражданская правоспособность которого определяется в соответствии с законодательством государства, в котором оно учреждено, и которое вправе в соответствии с законодательством указанного государства осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации; иностранная организация, не являющаяся юридическим лицом, гражданская правоспособность которой определяется в соответствии с законодательством государства, в котором она учреждена, и которая вправе в соответствии с законодательством указанного государства осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации; иностранный гражданин, гражданская правоспособность и дееспособность которого определяются в соответствии с законодательством государства его гражданства и который вправе в соответствии с законодательством указанного государства осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации; лицо без гражданства, которое

постоянно проживает за пределами Российской Федерации, гражданская правоспособность и дееспособность которого определяются в соответствии с законодательством государства его постоянного места жительства и которое вправе в соответствии с законодательством указанного государства осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации; международная организация, которая вправе в соответствии с международным договором Российской Федерации осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации; иностранные государства в соответствии с порядком, определяемым федеральными законами;

- **иностранная инвестиция** — вложение иностранного капитала в объект предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации в виде объектов гражданских прав, принадлежащих иностранному инвестору, если такие объекты гражданских прав не изъяты из оборота или не ограничены в обороте в Российской Федерации в соответствии с федеральными законами, в том числе денег, ценных бумаг (в иностранной валюте и валюте Российской Федерации), иного имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальную собственность), а также услуг и информации;
- **прямая иностранная инвестиция** — приобретение иностранным инвестором не менее 10% доли, долей (вклада) в уставном (складочном) капитале коммерческой организации, созданной или вновь создаваемой на территории Российской Федерации в форме хозяйственного товарищества или общества в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации; вложение капитала в основные фонды филиала иностранного юридического лица, создаваемого на территории Российской Федерации; осуществление на территории Российской Федерации иностранным инвестором как арендодателем финансовой аренды (лизинга) оборудования, указанного в разделах XVI и XVII ТН ВЭД Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС, таможенной стоимостью не менее 1 млн руб.;
- **инвестиционный проект** — обоснование экономической целесообразности, объема и сроков осуществления прямой иностранной инвестиции, включающее проектно-сметную документацию, которая разработана в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- **приоритетный инвестиционный проект** — инвестиционный проект, суммарный объем иностранных инвестиций в который составляет не менее 1 млрд руб. (не менее эквивалентной суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ на день вступления в силу

настоящего Федерального закона), или инвестиционный проект, в котором минимальная доля (вклад) иностранных инвесторов в уставном (складочном) капитале коммерческой организации с иностранными инвестициями составляет не менее 100 млн руб. (не менее эквивалентной суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ на день вступления в силу настоящего Федерального закона), включенные в перечень, утверждаемый Правительством Российской Федерации;

- **срок окупаемости инвестиционного проекта** — срок со дня начала финансирования инвестиционного проекта с использованием прямой иностранной инвестиции до дня, когда разность между накопленной суммой чистой прибыли с амортизационными отчислениями и объемом инвестиционных затрат коммерческой организации с иностранными инвестициями, или филиала иностранного юридического лица, или арендодателя по договору финансовой аренды (лизинга) приобретает положительное значение;
- **реинвестирование** — осуществление капитальных вложений в объекты предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации за счет доходов или прибыли иностранного инвестора или коммерческой организации с иностранными инвестициями, которые получены ими от иностранных инвестиций;
- **совокупная налоговая нагрузка** — расчетный суммарный объем денежных средств, подлежащих уплате в виде федеральных налогов (за исключением акцизов, НДС на товары, производимые на территории Российской Федерации) и взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации) иностранным инвестором и коммерческой организацией с иностранными инвестициями, осуществляющими инвестиционный проект за счет иностранных инвестиций, на момент начала финансирования инвестиционного проекта.

Правовой режим деятельности иностранных инвесторов и использования полученной от инвестиций прибыли не может быть менее благоприятным, чем правовой режим деятельности и использования полученной от инвестиций прибыли, предоставленный российским инвесторам, за изъятиями, устанавливаемыми федеральными законами.

Изъятия ограничительного характера для иностранных инвесторов могут быть установлены федеральными законами только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Изъятия стимулирующего характера в виде льгот для иностранных инвесторов могут быть установлены в интересах социально-эко-

номического развития Российской Федерации. Виды льгот и порядок их предоставления устанавливаются законодательством Российской Федерации.

Дочерние и зависимые общества коммерческой организации с иностранными инвестициями не пользуются правовой защитой, гарантиями и льготами, установленными Законом «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации», при осуществлении ими предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации.

Иностранный инвестор, коммерческая организация с иностранными инвестициями, созданная на территории Российской Федерации, в которой иностранный инвестор (иностранные инвесторы) владеет (владеют) не менее чем 10% доли, долей (вклада) в уставном (складочном) капитале указанной организации, при осуществлении ими реинвестирования пользуются в полном объеме правовой защитой, гарантиями и льготами, установленными Федеральным законом «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».

Российская коммерческая организация получает статус коммерческой организации с иностранными инвестициями со дня вхождения в состав ее участников иностранного инвестора. С этого дня коммерческая организация с иностранными инвестициями и иностранный инвестор пользуются правовой защитой, гарантиями и льготами, установленными Федеральным законом «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».

Коммерческая организация утрачивает статус коммерческой организации с иностранными инвестициями со дня выхода иностранного инвестора из состава ее участников (при наличии нескольких иностранных инвесторов в составе ее участников — в случае выхода всех иностранных инвесторов). С этого дня указанная коммерческая организация и иностранный инвестор утрачивают правовую защиту, гарантии и льготы, установленные упомянутым Федеральным законом.

В табл. 5.1 приводятся гарантии, предоставляемые иностранным инвесторам на территории Российской Федерации.

В табл. 5.2 обобщаются льготы, предоставляемые иностранным инвесторам на территории Российской Федерации.

Иностранный инвестор *обязан соблюдать антимонопольное законодательство* Российской Федерации и не допускать недобросовестной конкуренции и ограничительной деловой практики, в том числе путем создания на территории Российской Федерации коммерческой организации с иностранными инвестициями или филиала иностранного юридического лица для производства какого-либо пользующегося повышенным спросом товара, а затем самоликвидации в целях продвижения на рынок аналогичного товара иностранного происхождения, а также посредством злонамеренного соглашения о ценах

Таблица 5.1
ГАРАНТИИ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ИНОСТРАННЫМ ИНВЕСТОРАМ НА ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Гарантия	Статья закона	Сущность
<p>1</p> <p>Гарантия правовой защиты деятельности иностранных инвесторов на территории Российской Федерации</p>	<p>2</p> <p>Ст. 5</p>	<p>3</p> <p>Иностранному инвестору на территории Российской Федерации предоставляется полная и безусловная защита прав и интересов, которая обеспечивается настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также международными договорами Российской Федерации.</p> <p>Иностранный инвестор имеет право на возмещение убытков, причиненных ему в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации</p>
<p>Гарантия использования иностранным инвестором различных форм осуществления инвестиций на территории Российской Федерации</p>	<p>Ст. 6</p>	<p>Иностранной Федерации имеет право осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации, не запрещенных законодательством Российской Федерации.</p> <p>Оценка вложения капитала в уставный (складочный) капитал коммерческой организации с иностранными инвестициями производится в соответствии с законодательством Российской Федерации.</p> <p>Оценка вложения капитала осуществляется в валюте Российской Федерации</p>
<p>Гарантия перехода прав и обязанностей иностранного инвестора другому лицу</p>	<p>Ст. 7</p>	<p>Иностранной инвестор в силу договора вправе передать свои права (уступить требования) и обязанности (перевести долг), а на основании закона или решения суда обязан передать свои права (уступить требования) и обязанности (перевести долг) другому лицу в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.</p> <p>Если иностранное государство или уполномоченный им государственный орган производит платеж в пользу иностранного инвестора по гарантии (договору страхования), предоставленной иностранному инвестору в отношении инвестиций, осуществленных им на территории Российской Федерации, и к этому иностранному государству или уполномоченному им государственным органом переходят права (уступаются требования) иностранного инвестора на указанные инвестиции, то в Российской Федерации такой переход прав (уступка требования) признается правомерным</p>

1	2	3
Гарантия компенсации при национализации и реквизиции имущества иностранного инвестора или коммерческой организации с иностранными инвестициями	Ст. 8	<p>Имущество иностранного инвестора или коммерческой организации с иностранными инвестициями не подлежит принудительному изъятию, в том числе национализации, реквизиции, за исключением случаев и по основаниям, которые установлены федеральным законом или международным договором Российской Федерации.</p> <p>При реквизиции иностранному инвестору или коммерческой организации с иностранными инвестициями выплачивается стоимость реквизируемого имущества. При прекращении действия обстоятельств, в связи с которыми произведена реквизиция, иностранный инвестор или коммерческая организация с иностранными инвестициями вправе требовать в судебном порядке возврата сохранившегося имущества, но при этом обязаны возратить полученную ими сумму компенсации с учетом потерь от снижения стоимости имущества.</p> <p>При национализации иностранному инвестору или коммерческой организации с иностранными инвестициями возмещаются стоимость национализируемого имущества и другие убытки. Споры о возмещении убытков разрешаются в порядке, предусмотренном ст. 10 Федерального закона «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»</p>
Гарантия от неблагоприятного изменения для иностранного инвестора и коммерческой организации с иностранными инвестициями законодательства Российской Федерации	Ст. 9	<p>В случае если вступают в силу новые законы и иные нормативные правовые акты, изменяющие размеры федеральных налогов (за исключением акцизов, НДС на товары, производимые на территории Российской Федерации) и взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в ПФ РФ), либо вносятся в действующие федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации изменения и дополнения, которые приводят к увеличению совокупной налоговой нагрузки на деятельность иностранного инвестора и коммерческой организации с иностранными инвестициями по реализации приоритетных инвестиционных проектов либо устанавливают режим запретов и ограничений в отношении иностранных инвестиций в Российской Федерации по сравнению с совокупной налоговой нагрузкой и режимом, действовавшими на день начала финансирования приоритетного инвестиционного проекта за счет иностранных инвестиций, то такие</p>

1	2	3
		<p>новые федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, а также изменения и дополнения, вносимые в действующие федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, не применяются в течение указанных далее сроков.</p> <p>Это положение распространяется на коммерческую организацию с иностранными инвестициями, если доля, доли (вклад) иностранных инвесторов в уставном (складочном) капитале такой организации составляют свыше 25%, а также на коммерческую организацию с иностранными инвестициями, реализующую приоритетный инвестиционный проект, независимо от доли, долей (вклада) иностранных инвесторов в уставном (складочном) капитале такой организации. Стабильность условий и режима гарантируется в течение срока окупаемости инвестиционного проекта, но не более семи лет со дня начала финансирования указанного проекта за счет иностранных инвестиций. Дифференциация сроков окупаемости инвестиционных проектов в зависимости от их видов определяется в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.</p> <p>В исключительных случаях этот срок может быть продлен</p>
Гарантия обеспечения надлежащего разрешения спора, возникшего в связи с осуществлением инвестиций и предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации иностранным инвестором	Ст. 10	<p>Спор иностранного инвестора, возникший в связи с осуществлением инвестиций и предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации, разрешается в соответствии с международными договорами Российской Федерации и федеральными законами в суде или арбитражном суде либо в международном арбитраже (третейском суде)</p>
Гарантия использования на территории Российской Федерации и перевода за пределы Российской Федерации	Ст. 11	<p>Иностранный инвестор после уплаты предусмотренных законодательством Российской Федерации налогов и сборов имеет право на свободное использование доходов и прибыли на территории Российской Федерации для реинвестирования или для иных не противоречащих законодательству Российской Федерации целей</p>

1	2	3
Федерации доходов, прибыли и других правомерно полученных денежных сумм		и на беспрепятственный перевод за пределы Российской Федерации доходов, прибыли и других правомерно полученных денежных сумм в иностранной валюте в связи с ранее осуществленными им инвестициями, в том числе: доходов от инвестиций, полученных в виде прибыли, дивидендов, процентов и других доходов; денежных сумм во исполнение обязательств коммерческой организации с иностранными инвестициями или иностранного юридического лица, открывшего свой филиал на территории Российской Федерации, по договорам и иным сделкам; денежных сумм, полученных иностранным инвестором в связи с ликвидацией коммерческой организации с иностранными инвестициями или филиала иностранного юридического лица либо отчуждением инвестированного имущества, имущественных прав и исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности; компенсаций, предусмотренных статьей Федерального закона «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»
Гарантия права иностранного инвестора на беспрепятственный вывоз за пределы Российской Федерации имущества и информации в документальной форме или в форме записи на электронных носителях, которые были первоначально ввезены в Российскую Федерацию в качестве иностранной инвестиции	Ст. 12	Иностранный инвестор, который первоначально ввез в Российскую Федерацию имущество и информацию в документальной форме или в форме записи на электронных носителях в качестве иностранной инвестиции, имеет право на беспрепятственный (без квотирования, лицензирования и применения к нему других мер нетарифного регулирования внешнеторговой деятельности) вывоз указанных имущества и информации за пределы Российской Федерации

Окончание табл. 5.1

1	2	3
Гарантия права иностранного инвестора на приобретение ценных бумаг	Ст. 13	Иностранный инвестор вправе приобрести акции и иные ценные бумаги российских коммерческих организаций и государственные ценные бумаги в соответствии с законодательством Российской Федерации о ценных бумагах
Гарантия участия иностранного инвестора в приватизации	Ст. 14	Иностранный инвестор может участвовать в приватизации объектов государственной и муниципальной собственности путем приобретения прав собственности на государственное и муниципальное имущество или доли, долей (вклада) в уставном (складочном) капитале приватизируемой организации на условиях и в порядке, которые установлены законодательством Российской Федерации о приватизации государственного и муниципального имущества
Гарантия предоставления иностранному инвестору права на земельные участки, другие природные ресурсы, здания, сооружения и иное недвижимое имущество	Ст. 15	Приобретение иностранным инвестором права на земельные участки, другие природные ресурсы, здания, сооружения и иное недвижимое имущество осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации и законодательством субъектов Российской Федерации. Право на заключение договора аренды земельного участка может быть приобретено коммерческой организацией с иностранными инвестициями на торгах (аукционе, конкурсе), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации

Таблица 5.2

ЛЬГОТЫ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ИНОСТРАННЫМ ИНВЕСТОРАМ

Льготы	Статья закона	Сущность
Льготы, предоставляемые иностранному инвестору и коммерческой организации с иностранными инвестициями, по уплате таможенных платежей	Ст. 16	Льготы по уплате таможенных платежей предоставляются иностранным инвесторам и коммерческим организациям с иностранными инвестициями при осуществлении ими приоритетного инвестиционного проекта в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, международными договорами государств — членов Таможенного союза, законодательством Российской Федерации о таможенном деле и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах
Льготы и гарантии, предоставляемые иностранному инвестору субъектами Российской Федерации и органами местного самоуправления	Ст. 17	Субъекты Российской Федерации и органы местного самоуправления в пределах своей компетенции могут предоставлять иностранному инвестору льготы и гарантии, осуществлять финансирование и оказывать иные формы поддержки инвестиционного проекта, осуществляемого иностранным инвестором, за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, а также внебюджетных средств

или о распределении рынков сбыта товара либо об участии в торгах (аукционах, конкурсах).

Создание и ликвидация коммерческой организации с иностранными инвестициями осуществляются на условиях и в порядке, которые предусмотрены ГК РФ и другими федеральными законами, за изъятиями, которые могут быть установлены федеральными законами в соответствии с п. 2 ст. 4 упомянутого Федерального закона.

Филиал иностранного юридического лица создается в целях осуществления на территории Российской Федерации той деятельности, которую осуществляет за пределами Российской Федерации головная организация, и ликвидируется на основании решения иностранного юридического лица — головной организации.

Государственный контроль за созданием, деятельностью и ликвидацией филиала иностранного юридического лица осуществляется посредством его аккредитации в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

5.2. Учет вкладов в уставный капитал

Согласно российскому законодательству учредителем — нерезидентом российской компании может быть как иностранный гражданин, так и зарубежная компания.

Иметь в своем составе иностранных учредителей могут не только акционерные общества, но и общества с ограниченной ответственностью. Деятельность акционерных обществ, имеющих в своем составе иностранных учредителей, регламентируется Федеральным законом от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Закон № 208-ФЗ). В п. 6 ст. 9 этого Закона указано, что особенности учреждения обществ с участием иностранных инвесторов могут быть предусмотрены федеральными законами. Так, для банковской и страховой деятельности государством предусмотрены определенные ограничения на привлечение иностранных инвесторов. При учреждении общества с ограниченной ответственностью следует руководствоваться Федеральным законом от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон № 14-ФЗ).

Гражданское законодательство Российской Федерации содержит императивные нормы, в силу которых общество (как акционерное, так и общество с ограниченной ответственностью) не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица. Данное правило применительно к акционерным обществам установлено ст. 98 ГК РФ и ст. 10 Закона № 208-ФЗ, а в отношении обществ с ограниченной ответственностью — п. 2 ст. 88 ГК РФ и п. 2 ст. 7 Закона № 14-ФЗ.

При создании общества с ограниченной ответственностью или закрытого акционерного общества единственным учредителем, в том числе и иностранным, состоящим, в свою очередь, из одного участника, необходимо определить статус данного учредителя. Если учредителем является иностранное юридическое лицо, обладающее всеми признаками хозяйственного общества и состоящее из одного участника, российское законодательство запрещает создание общества с ограниченной ответственностью или закрытого акционерного общества с единственным участником. В остальных случаях такая иностранная компания может выступить единственным участником российского общества.

В соответствии с п. 1 ст. 15 Закона № 14-ФЗ вкладом в уставный капитал общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. При этом, если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества оплачивается неденежным вкладом, составляет более 20 000 руб., такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. В акционерном обществе уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (п. 1 ст. 25 Закона № 208-ФЗ).

Согласно ст. 6 Закона № 160-ФЗ оценка вложения в уставный (складочный) капитал коммерческой организации с иностранными инвестициями осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации в валюте Российской Федерации. В большинстве случаев формирование уставного капитала такой организации осуществляется в иностранной валюте. Поэтому величина уставного (складочного) капитала пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату регистрации организации. Это предусмотрено ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Как правило, курс иностранной валюты на дату регистрации организации с иностранными инвестициями и на дату поступления суммы вклада в уставный (складочный) капитал не совпадают, поэтому в бухгалтерском учете образуется курсовая разница. В п. 14 ПБУ 3/2006 определено, что такая курсовая разница относится на добавочный капитал организации.

Пример. Резидентами Италии и России образовано ООО. Уставный капитал ООО — 200 000 евро в равных долях. На дату государственной регистрации общества курс евро составил 34,00 руб.; на дату внесения денежных средств учредителем — резидентом Италии — 34,2 руб.; на дату внесения денежных средств учредителем — резидентом России — 34,30 руб. В бухгалтерском учете созданной организации необходимо сделать следующие записи:

Дт 75, Кт 80 — 6 800 000 руб. (200 000 · 34) — отражен уставный капитал в сумме вкладов учредителей (в пересчете на рубли на дату регистрации организации);

Дт 52, Кт 75 — 3 420 000 руб. (100 000 · 34,2) — погашена задолженность иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал организации (в пересчете на рубли на дату оплаты);

Дт 52, Кт 75 — 3 430 000 руб. (100 000 · 34,3) — погашена задолженность российского учредителя по вкладу в уставный капитал организации (в пересчете на рубли на дату оплаты);

Дт 75, Кт 83 — 50 000 руб. (6 800 000 – 6 850 000) — отражена отрицательная курсовая разница от переоценки задолженности учредителей, возникшая в связи с изменением курса евро по отношению к рублю.

При наличии положительной курсовой разницы она включается в состав внереализационных доходов, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций (п. 11 ст. 250 НК РФ).

Если иностранный учредитель оплачивает свой взнос в уставный (складочный) капитал организации путем предоставления имущества, то при пересечении таможенной границы Российской Федерации организация уплачивает таможенные платежи, в том числе НДС. Однако сумму НДС можно будет принять к вычету. В соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ вычету подлежат суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенном режиме выпуска для свободного обращения, если товары приобретаются для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС. Налоговые вычеты, предусмотренные в ст. 171 НК РФ, в данном случае производятся на основании ГТД.

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты сумм НДС, уплаченных при ввозе на территорию Российской Федерации основных средств, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, производятся в полном объеме после принятия на учет основных средств. Для основных средств, не требующих монтажа, принятием на учет следует считать отражение основных средств на счете 01 «Основные средства», для основных средств, требующих монтажа, — на счете 07 «Оборудование к установке».

Принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем организации акта приема-передачи основных средств, который составляется на каждый отдельный инвентарный объект (п. 38 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н).

НК РФ (подп. 2 п. 1 ст. 277) предписывает оценивать имущество по фактически произведенным затратам на его приобретение (с учетом амортизации или износа), но не выше рыночной стоимости в том государстве, резидентом которого является учредитель. Таким образом, стоимость должна быть подтверждена независимым оценщиком, действующим по законам этого государства. Иные критерии,

которым должен соответствовать независимый оценщик, например государство, в котором он зарегистрирован, если оценщик — юридическое лицо, или гражданство, если оценщик — физическое лицо, или постоянное местопребывание (резидентство) оценщика, НК РФ не устанавливает. Он также не регламентирует правосубъектность независимого оценщика. Им может быть как юридическое, так и физическое лицо (в зависимости от того, какие лица признаются субъектами оценочной деятельности и правомочны осуществлять таковую в соответствии с законодательством соответствующего иностранного государства, регулирующим оценочную деятельность), имеющее необходимые лицензии (разрешения) на право осуществления оценочной деятельности в соответствии с законодательством данного иностранного государства.

Следует также отметить, что в целях налогового учета вклад в уставный (складочный) капитал не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль, включая доход в виде разницы между номинальной стоимостью размещаемых долей и стоимостью получаемого имущества (включая денежные средства), имущественных прав, при размещении налогоплательщиком долей (подп. 3 п. 1 ст. 251, подп. 1 п. 1 ст. 277 НК РФ).

В случае когда передаваемое в качестве вклада в уставный (складочный) капитал имущество состоит из различного оборудования (например, машин или агрегатов), которое закупается в различное время и в разных странах, то оно признается в качестве вклада не по отдельности, а в совокупности. Стоимостью такого имущества признаются документально подтвержденные расходы на приобретение отдельных компонентов, из которых состоит данное оборудование, но не выше рыночной стоимости данного оборудования, подтвержденной независимым оценщиком. Если документов, подтверждающих налоговую стоимость передаваемого имущества, нет, хозяйственному обществу — получателю такого вклада нужно оприходовать вносимое в уставный (складочный) капитал имущество по стоимости, равной нулю.

5.3. Организация учета деятельности по договорам простого товарищества

Иностранная компания может заключить с российской организацией договор простого товарищества (о совместной деятельности). Такой договор будет выгоден прежде всего для российского предприятия, реально занимающегося производственной деятельностью, хотя преимуществами договора могут воспользоваться и иные организации. Перевод производства под «крыло» совместной деятельности позволяет российской организации сэкономить платежи по налогу на прибыль в Российской Федерации.

В договоре простого товарищества коммерческие организации и физические лица — индивидуальные предприниматели объединяют свои вклады и обязуются совместно действовать для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели (ст. 1041 ГК РФ). Такое объединение не образует юридического лица, а это означает, что простое товарищество не требует государственной регистрации в налоговых органах, во внебюджетных фондах, в органах статистики. Исключение составляет случай, когда лица, объединившие свои усилия и вклады в рамках простого товарищества, выполняют операции с подакцизными товарами. В силу ст. 180 НК РФ о заключении договора простого товарищества необходимо известить налоговый орган не позднее 1-го дня проведения первой налогооблагаемой операции.

Вместе с тем в хозяйственной деятельности простое товарищество выступает как отдельный самостоятельный субъект, так как участники договора ведут деятельность совместно от лица простого товарищества и при этом несут солидарную ответственность по всем общим обязательствам независимо от оснований их возникновения (п. 2 ст. 1047 ГК РФ). Солидарная ответственность означает, что кредиторы вправе требовать исполнения обязательств как от всех участников простого товарищества совместно, так и от любого из них (п. 1 ст. 323 ГК РФ).

При заключении договора простого товарищества его участники формируют общее имущество за счет внесения вкладов. Гражданское законодательство Российской Федерации позволяет вносить в качестве вклада не только денежные средства или имущество, но и такие активы, как профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи (ст. 1042 ГК РФ). Причем стоимостную оценку вкладов участники договора определяют по соглашению между собой (п. 2 ст. 1042 ГК РФ). Прибыль, полученная от совместной деятельности в рамках договора простого товарищества, распределяется между участниками обычно пропорционально стоимости их вкладов, но в договоре можно предусмотреть и иное распределение прибыли (ст. 1048 ГК РФ).

Таким образом, иностранная компания может заключить договор простого товарищества с российской организацией, при этом весь бизнес будет вести российский участник, а прибыль, полученная от такой совместной деятельности, уже будет распределяться между ними в соответствии с условиями договора.

Так как простое товарищество не является юридическим лицом, то такое объединение не будет и налогоплательщиком ни одного из действующих в Российской Федерации налогов и сборов. Однако это не означает, что никаких налогов платить не придется. Дело в том, что внесенное участниками договора простого товарищества имуще-

ство, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такой деятельности доходы признаются общей долевой собственностью (п. 1 ст. 1043 ГК РФ). Следовательно, каждый участник обязан соразмерно своей доле участвовать в уплате налогов, сборов и платежей по общему имуществу, а также издержек и платежей по его содержанию и сохранению (ст. 249 ГК РФ).

НК РФ установлены особенности уплаты некоторых налогов участниками договора простого товарищества. Остановимся на налоге на прибыль, налоге на имущество, НДС и ЕСН. Участие в договоре простого товарищества иностранной компании позволяет в некоторых случаях сэкономить на величине уплачиваемых налогов.

Налог на прибыль

Иностранный участник договора не всегда является плательщиком налога на прибыль в Российской Федерации. Как же платят налог на прибыль участники договора простого товарищества?

Учитывать доходы и расходы простого товарищества для целей налогообложения может только российский участник (п. 2 ст. 278 НК РФ). Он считает доход от совместной деятельности аналогично порядку, установленному гл. 25 НК РФ и правилами бухгалтерского учета. По договору простого товарищества у российской организации должен быть составлен обособленный баланс по совместной деятельности. Операции, выполняемые в рамках данного договора, учитываются в соответствии с ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», которое утверждено приказом Минфина России от 24.11.2003 г. № 105н.

Расчитанный доход необходимо разделить пропорционально доле каждого участника договора, причем о суммах причитающихся доходов каждому из участников необходимо сообщать ежеквартально. Соответственно своей доле прибыли участники договора простого товарищества самостоятельно платят налог на прибыль.

Иностранная компания будет платить налог на прибыль по ставке 20% только в одном случае — когда ее деятельность на территории Российской Федерации образует постоянное представительство. Если никакой иной деятельности на территории Российской Федерации иностранная компания не ведет, то решающее значение имеют условия договора простого товарищества. Например, если российский участник имеет право заключать сделки от имени иностранной компании, то он имеет статус зависимого агента, деятельность которого образует постоянное представительство иностранной компании. Тогда о такой деятельности российская организация должна уведомить налоговый орган Российской Федерации, который на основании этого уведомления поставит иностранную компанию на учет.

Когда обязанности иностранного участника договора ограничиваются внесением вклада в совместную деятельность, постоянного представительства на территории Российской Федерации не возникает.

При отсутствии постоянного представительства на территории России доходы иностранной компании от участия в договоре простого товарищества являются доходами от источников в Российской Федерации (подп. 2 п. 1 ст. 309 НК РФ). В этом случае налог удерживается источником выплаты, которым является российский участник договора. Ставка налога для таких доходов — 20%.

Если иностранная компания является налоговым резидентом той страны, с которой у России заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, то налоги с доходов иностранной компании взимаются в соответствии с условиями такого соглашения. Например, в Соглашении об избежании двойного налогообложения между Россией и Республикой Кипр такие доходы относятся к «другим доходам» и в соответствии со ст. 10 данного Соглашения подлежат налогообложению только по местонахождению кипрской компании. В России кипрская компания налог с доходов от совместной деятельности при отсутствии постоянного представительства платить не должна.

Пример. Компания «Альфа» (резидент России) и компания «Сигма» (резидент Кипра) заключили договор о совместной деятельности. Доля участия в договоре каждой стороны — 50%.

Вкладом компании «Альфа» являются персонал, помещение и оргтехника, а компании «Сигма» — знание рынка, деловые связи и клиентская база. Цель договора — совместная деятельность, направленная на получение прибыли от продажи товаров.

Для осуществления деятельности и учета ее результатов российская компания «Альфа» ведет отдельный баланс. Денежные средства от продажи товаров в рамках договора простого товарищества поступают на специально открытый для этого расчетный счет. Согласно договору о совместной деятельности компания «Альфа» ведет общие дела, заключает сделки от имени товарищества. Полученный доход она распределяет пропорционально вкладам товарищей (50% дохода — в пользу российской компании, 50% — в пользу кипрской).

Между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр подписано Соглашение от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее — Соглашение). Этот документ применяется к лицам, которые являются резидентами одного или обоих договаривающихся государств (ст. 1 Соглашения). Применительно к Российской Федерации Соглашение распространяется на налог на доходы и налог на прибыль, взимаемые в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Кипрская компания до даты выплаты дохода представила российской компании, выступающей в роли налогового агента, подтверждение

своего постоянного местопребывания. Поэтому на территории России доход, распределяемый участником, ведущим общие дела, в части, причитающейся кипрской компании, налогом на прибыль не облагается.

В ст. 22 Соглашения определено, что виды доходов резидента договаривающихся государств независимо от источника их возникновения, о которых не говорится в предыдущих статьях данного документа, подлежат налогообложению только в этом государстве.

Следовательно, налогообложение прибыли, полученной от деятельности простого товарищества, участники осуществляют самостоятельно в соответствии с законодательством страны их резидентства. При этом для компании «Альфа» (Россия) действует ставка 20%, а для компании «Сигма» (Кипр) — 4,25%.

При использовании Соглашения об избежании двойного налогообложения важно также иметь в виду положения статей об ассоциированных предприятиях. Если российская и иностранная компании являются ассоциированными (имеется связь во владении или управлении между ними), а условия сделки между ними отличны от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями, то получаемые участниками договора доходы подлежат коррекции для целей налогообложения. Это значит, что часть дохода иностранной компании может быть зачислена в налогооблагаемый доход российской организации. Чтобы избежать статуса ассоциированных предприятий, важно, чтобы участники договора простого товарищества не участвовали в капитале и управлении друг друга, не имели общих акционеров, управляющих, директоров и т.п.

Для того чтобы налог с доходов не взимался на территории Российской Федерации на основании положений соглашений об избежании двойного налогообложения, иностранный участник договора простого товарищества должен заранее, до выплаты дохода, представить российской организации документ, подтверждающий, что иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет налоговое соглашение об избежании двойного налогообложения (п. 1 ст. 312 НК РФ). Такой документ выдается и заверяется компетентным органом иностранного государства (обычно таким органом является министерство финансов страны или уполномоченный им орган). Подтверждение должно быть переведено на русский язык.

Налог на имущество

Особенности уплаты налога на имущество в рамках договора простого товарищества установлены в ст. 377 НК РФ. Данным налогом облагается как внесенное в качестве вклада имущество, так и имущество, приобретенное или созданное в результате совместной деятельности. Оно должно быть общим для участников договора и учитываться на отдельном балансе.

Каждый участник договора самостоятельно платит налог на имущество, вложенное в качестве вклада в совместную деятельность, исходя из остаточной стоимости данного имущества. Налог на имущество, созданное или приобретенное в результате совместной деятельности, исчисляется и уплачивается участниками договора пропорционально стоимости их вклада в общее дело (п. 1 ст. 377 НК РФ).

Иностранная организация будет налогоплательщиком налога на имущество в Российской Федерации только в двух случаях: если она ведет деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство или имеет в собственности на территории Российской Федерации недвижимое имущество (п. 1 ст. 373 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость

Объектом обложения НДС признается реализация товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации. К сожалению, никакого порядка исчисления и уплаты НДС в рамках договора простого товарищества НК РФ не установлено. Это не означает, что НДС платить не нужно.

Поскольку простое товарищество не является юридическим лицом, а значит, и отдельным налогоплательщиком, обязанность по уплате НДС лежит на всех участниках договора. Обычно они доверяют исчисление и уплату НДС одному из товарищей. Российский участник договора приобретает статус налогового представителя иностранной организации, для этого нужна специальная доверенность (п. 3 ст. 29 НК РФ). Российская организация составляет счета-фактуры от своего имени и, уплатив НДС в бюджет, имеет право на налоговый вычет. Такая методика исчисления и уплаты НДС в рамках договора простого товарищества рекомендована и налоговыми органами.

Налог на доходы физических лиц

Как уже отмечалось, простое товарищество не является юридическим лицом и, как следствие, не может быть работодателем. Все договоры с физическими лицами, работающими для совместной деятельности, заключают участники договора самостоятельно и от своего имени. Соответственно, участники договора как работодатели уплачивают налог на доходы с вознаграждений таких работников.

Расчеты по договору простого товарищества

Иностранная компания может внести свой вклад в совместную деятельность как в рублях, так и в иностранной валюте. Для внесения вклада в рублях иностранная компания может открыть рублевый счет в банке на территории Российской Федерации, причем откры-

тие счета не приводит к образованию постоянного представительства. Так же свободно открывается и валютный счет.

Денежные средства на счет российской компании перечисляются без ограничений, но это является валютной операцией. Для зачисления средств на свой счет российский участник должен представить в банк паспорт сделки.

Глава 6. УЧЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНОСТРАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

6.1. Понятие и условия создания филиала и представительства иностранного юридического лица на территории Российской Федерации

Филиал иностранного юридического лица согласно ст. 21 Федерального закона от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» создается в целях осуществления на территории Российской Федерации той деятельности, которую осуществляет за пределами Российской Федерации головная организация, и ликвидируется на основании решения иностранного юридического лица — головной организации.

Государственный контроль за созданием, деятельностью и ликвидацией филиала иностранного юридического лица осуществляется путем его аккредитации в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

Решение о создании отделения в виде филиала или представительства принимается в соответствии с правоспособностью иностранной организации и регулируется соответствующим территориальным правом. Фактическое создание, регистрация и деятельность такого отделения регулируются российским законодательством, в частности устанавливаются порядок аккредитации филиалов и их участие в гражданских правоотношениях от имени создавшего лица.

В соответствии с п. 4 ст. 22 указанного Закона филиал иностранной организации имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации со дня его аккредитации.

Филиалы и представительства иностранной организации действуют на основании Положения о филиале и выступают в гражданских отношениях от имени иностранной компании.

На основании ст. 55 ГК РФ под филиалом понимается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (представление интересов юридического лица и осуществление их защиты). ГК РФ устанавливает, что филиалы и представительства наделяются имуществом юридического лица и действуют на основании утвержденных им положений. Таким образом, иностранное юридическое лицо, имеющее филиал или представительство, может нести непосредственную имущественную ответственность по обязательствам, возникающим в связи

с коммерческой деятельностью в России, и за счет того имущества, которое передано его филиалам и представительствам.

Филиалы и представительства не являются самостоятельными субъектами гражданских отношений, однако они могут участвовать в них на тех же условиях, что и юридические лица. Таким образом, филиал или представительство является составной частью иностранного юридического лица, выступающей в гражданских отношениях с третьими лицами от имени самого юридического лица, создавая для него гражданские права и обязанности.

В связи с этим обособленное подразделение, выполняющее все функции иностранного юридического лица, будет иметь ту же правоспособность, что и создавшее его юридическое лицо за рубежом, которая будет определяться по законодательству другого государства.

Для непосредственного осуществления деятельности иностранное юридическое лицо наделяет руководителя такого подразделения определенными полномочиями. Руководитель филиала или представительства может осуществлять полномочия от имени юридического лица только на основании доверенности даже в том случае, когда его полномочия определены учредительными документами.

Как было отмечено, филиал иностранной организации имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации со дня его аккредитации. При осуществлении регулярной деятельности в Российской Федерации через филиал, представительство или другие отделения иностранная организация может приобретать статус налогоплательщика по ряду налогов (налог на прибыль, налог на имущество, НДС), а также налогового агента (по НДФЛ).

Постановка на учет иностранной организации, осуществляющей деятельность через свой филиал на территории Российской Федерации, производится в соответствии с приказом МНС России от 28.07.2003 г. № БГ-3-09/426 «Об учете иностранных организаций в налоговых органах» и приказом ФНС России от 13.02.2012 № ММВ-7-6/80@ «Об утверждении форм, порядке их заполнения и форматов документов, используемых при учете иностранных организаций в налоговых органах».

Налоговый учет является одной из форм налогового контроля. В случае с иностранными организациями он напрямую связан с обязанностями иностранной организации как самостоятельного налогоплательщика и налогового агента. Как правило, в случае, когда иностранная организация не имеет ИНН, на организациях, состоящих на налоговом учете, лежит обязанность по удержанию налога из сумм выплачиваемых ей денежных средств — налога на доходы, НДС. Если же ИНН присвоен, то это означает, что иностранная орга-

низация имеет филиал, представительство или иное подразделение и уплачивает все налоги самостоятельно, а также является налоговым агентом наравне с российскими организациями. Поэтому учет иностранной организации в налоговых целях существенно влияет на налоговые права и обязанности организаций, являющихся ее контрагентами по гражданским отношениям.

При постановке на налоговый учет налогоплательщик — иностранная организация сообщает исчерпывающие данные о себе, своей структуре, в том числе о своем местонахождении в России.

Иностранные организации обязаны встать на учет в налоговом органе и представлять налоговую декларацию по налогу на прибыль в порядке, установленном п. 8 ст. 307 НК РФ (далее — НК РФ), независимо от наличия обязательств, с которыми законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и международные договоры Российской Федерации связывают возникновение обязательств по уплате налогов.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ обособленные подразделения иностранных организаций приравниваются к организациям и на них возлагаются обязанность по уплате налогов, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений.

Наличие постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации определяется положениями законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и международными налоговыми соглашениями.

Статья 7 НК РФ устанавливает, что нормы международных договоров Российской Федерации, содержащих положения, касающиеся налогообложения и сборов, являются приоритетными перед установленными НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах.

Исходя из этого, при решении вопроса о том, приводит ли деятельность иностранной организации к образованию постоянного представительства, в первую очередь следует руководствоваться положениями соответствующего международного соглашения об избежании двойного налогообложения, а уже затем положениями налогового законодательства Российской Федерации, не противоречащими положениям соглашения.

Норма международного соглашения, устанавливающая понятие «постоянное представительство», как правило, формулируется следующим образом: «Для целей настоящего Соглашения термин “постоянное представительство” означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность предприятия одного Договаривающегося Государства на территории другого Договаривающегося Государства».

Термин «постоянное представительство», в частности, включает:

1) место управления;

2) отделение;

3) контору;

4) фабрику;

5) мастерскую;

6) шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов.

В зависимости от страны, с которой заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, понятие «постоянное представительство» может варьироваться, учитывая специфику и особенности конкретного соглашения. При этом соглашения, как правило, устанавливают общие правила определения факта образования постоянного представительства, отсылая к нормам внутреннего законодательства государств — участников соглашения в случае, если тот или иной термин либо понятие не определены (недостаточно четко определены) самим соглашением.

Постоянное представительство может считаться существующим, только если место бизнеса имеет определенную степень постоянства, т.е. если оно не носит временного характера.

Пример. Иностранная организация — резидент Германии имеет в собственности здание, находящееся на территории Российской Федерации. Для осуществления деятельности по сдаче помещений в аренду создана дирекция, которая занимается эксплуатацией данного здания, заключает договоры с коммунальными службами. Доход от данного вида деятельности получается регулярно, договоры аренды заключаются с большим количеством организаций на сроки, превышающие один налоговый период.

В соответствии со ст. 5 Соглашения между Российской Федерацией и Германией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество для целей Соглашения выражение «постоянное представительство» означает постоянное место предпринимательской деятельности, через которое деятельность предприятия осуществляется полностью или частично.

Когда такое имущество, как сооружения, помещения, передаются или сдаются в аренду третьим лицам через фиксированное место бизнеса, которое содержится организацией одного договаривающегося государства в другом, эта деятельность делает из места бизнеса постоянное представительство.

Пример. Между российской организацией и швейцарской компанией заключено сервисное соглашение, согласно которому швейцарская компания оказывает консультационные и другие услуги на предприятии заказчика. Сотрудники швейцарской компании для оказания услуг неоднократно приезжают в Россию на несколько дней и находятся

на территории Российской Федерации в общей сложности около трех месяцев в году.

В силу Соглашения между Российской Федерацией и Швейцарской конфедерацией «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» термин «постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия.

В данном случае деятельность швейцарской компании может приводить к образованию постоянного представительства по следующим причинам:

- оказание консультационных услуг является одним из основных видов деятельности фирмы;
- деятельность в России осуществляется в течение продолжительного периода времени;
- деятельность ведется на постоянной основе (специалисты неоднократно приезжали в Россию из Швейцарии);
- деятельность связана с определенной географической точкой (местоположением российской организации).

То обстоятельство, что сотрудники иностранной организации, приезжающие в Россию на несколько дней, находятся на российской территории в общей сложности около трех месяцев в году, свидетельствует не об эпизодическом, а о регулярном осуществлении консультационных и других услуг швейцарской фирмой в Российской Федерации.

Таким образом, деятельность фирмы по оказанию услуг российской организации может приводить к образованию постоянного представительства, так как коммерческая деятельность швейцарской компании осуществляется в течение продолжительного периода времени, на постоянной основе и связана с определенной географической точкой.

Определение понятия «*постоянное представительство иностранной организации*» для целей гл. 25 НК РФ и критерии, на основании которых деятельность иностранной организации считается приводящей к образованию постоянного представительства, приведены в ст. 306 НК РФ.

В соответствии с п. 2 данной статьи под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее — отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную:

- с использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной п. 4 ст. 306 НК РФ. Из п. 2 ст. 306 НК РФ следует, что законодательство устанавливает следующие признаки постоянного представительства:
 - наличие обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации;
 - осуществление иностранной организацией предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации;
 - осуществление такой деятельности на регулярной основе.

При одновременном наличии совокупности указанных признаков деятельность иностранной организации в Российской Федерации определяется как приводящая к образованию постоянного представительства.

Следует обратить внимание, что понятие «постоянное представительство», применяемое в целях налогообложения, имеет не организационно-правовое значение, а значение, квалифицирующее деятельность иностранной организации как приводящую к возникновению обязанности иностранной организации уплачивать налог на прибыль в Российской Федерации. В связи с этим такие обстоятельства, как, например, наличие или отсутствие разрешения на открытие и продление срока деятельности в Российской Федерации представительств иностранных юридических лиц (аккредитация), для налогообложения не имеют значения.

Анализируя признаки, в соответствии с которыми признается образование постоянного представительства, необходимо уточнить следующие понятия: предпринимательская деятельность, место деятельности и регулярность деятельности.

6.2. Организация бухгалтерского учета деятельности филиала иностранного юридического лица

На филиалы и представительства иностранных юридических лиц распространяется обязанность по ведению бухгалтерского учета в соответствии с требованиями российского законодательства.

Филиал или представительство, выполняя функции юридического лица, должны отразить результаты самостоятельно осуществляемых хозяйственных операций на соответствующих счетах учета.

Вместе с тем согласно п. 2 ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, могут не вести бухгалтерский учет в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Если деятельность иностранной организации в Российской Федерации приводит к образованию постоянного представительства для целей налогообложения, то для целей исчисления налога на имущество такие иностранные организации обязаны обеспечить учет основных средств, относящихся к деятельности этого постоянного представительства, в соответствии с установленным в Российской Федерации порядком ведения бухгалтерского учета (п. 2 ст. 374 НК РФ).

Как правило, представительства и филиалы иностранных организаций, функционирующие на территории Российской Федерации, выделены на отдельный баланс. Поэтому бухгалтерский учет операций ведется в общеустановленном порядке. Учет расчетов с головной организацией, находящейся за рубежом, ведется с применением счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», к которому открывают субсчета по расчетам по выделенному имуществу и текущим операциям.

Кроме того, иностранные организации, деятельность которых в Российской Федерации приводит к образованию постоянного представительства для целей налогообложения прибыли, обязаны вести налоговый учет, т.е. организовать систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Бухгалтерский и налоговый учет имущества и операций иностранной организации ведется на основании первичных документов. При этом согласно п. 9 раздела II Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведения регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык. Однако нотариального заверения перевода первичных документов с иностранного языка нотариусом не требуется. Документы, перевод которых на русский язык произведен организацией самостоятельно и заверен руководителем без нотариального удостоверения, имеют законную силу и могут быть приняты бухгалтерией к учету.

Иностранные представительства представляют годовую отчетность по срокам представления годовой декларации по налогу на прибыль, т.е. не позднее 28 марта года, следующего за налоговым периодом.

Поскольку иностранные представительства не являются организациями, созданными в соответствии с законодательством Российской Федерации, то на них не распространяется обязанность подготовки и сдачи статистической отчетности.

Иностранные представительства обязаны представлять все налоговые декларации, предусмотренные для налогоплательщиков НК РФ.

В случаях осуществления представительствами иностранных организаций подготовительно-вспомогательной деятельности налогоплательщикам необходимо учитывать следующее.

Если подготовительно-вспомогательная деятельность осуществляется представительством иностранной организации в рамках утвержденной сметы доходов и расходов и финансируется только головной компанией, полученные денежные суммы не признаются доходом от реализации.

При этом суммы НДС, уплаченные по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым в рамках утвержденной сметы доходов и расходов на содержание вышеуказанного представительства, покрываются за счет денежных средств, полученных от головной компании.

Все расходы, понесенные иностранным представительством согласно утвержденной смете в целях ведения подготовительно-вспомогательной деятельности, не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в случае одновременного ведения предпринимательской деятельности.

В указанном случае представительство иностранной организации обязано обеспечить ведение раздельного учета приобретенных товаров (работ, услуг), используемых как для осуществления деятельности в рамках утвержденной сметы, так и для деятельности, подлежащей налогообложению в установленном порядке.

Порядок ведения раздельного учета расходов устанавливается налогоплательщиком самостоятельно и утверждается соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации.

При сдаче годовой отчетности иностранное представительство должно иметь подтверждение суммы уплаченного налога на прибыль. Законодательством многих иностранных государств посредством соглашений об избежании двойного налогообложения, действующих в отношениях между Российской Федерацией и иностранными государствами, предусмотрен зачет суммы уплаченного налога на прибыль при уплате резидентами этого налога на территории других государств.

Осуществление указанного зачета производится иностранными государствами на основании документа, подтверждающего уплату (удержание) налога на прибыль в Российской Федерации.

Сумма налога на прибыль, уплаченная в Российской Федерации самостоятельно иностранной организацией при осуществлении деятельности через постоянное представительство, отражается в налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации, которая представляется в налоговый орган по месту ее постановки на учет.

Сумма налога на прибыль, взимаемая с доходов от источников в Российской Федерации, уплаченная иностранной организацией при отсутствии у нее деятельности, образующей в Российской Федерации постоянное представительство, в виде удержания налога для перечисления в бюджет налоговым агентом, выплачивающим такие доходы, отражается в налоговом расчете (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, который представляется налоговым агентом в налоговый орган по месту своего нахождения.

Фактическая уплата иностранной организацией налога на прибыль (доходы) в рассмотренных случаях подтверждается платежными поручениями.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах не содержит специальной нормы, предусматривающей дополнительное подтверждение представления декларации (либо налогового расчета) налоговыми органами Российской Федерации.

В то же время иностранная организация может обратиться в налоговый орган Российской Федерации по месту ее учета в целях получения подтверждения сведений о полученной прибыли (доходах) и суммах фактически уплаченного (удержанного) налога, предназначенного для представления в налоговый орган иностранного государства, резидентом которого является данная иностранная организация.

6.3. Налоговые особенности постоянных представительств иностранных организаций

Наиболее распространенной формой присутствия зарубежных организаций в России являются филиалы и представительства. Именно в этих формах аккредитованы, зарегистрированы и поставлены на налоговый учет большинство иностранных фирм на территории Российской Федерации, которые, осуществляя регулярную предпринимательскую деятельность, для целей налогообложения прибыли являются «постоянными представительствами».

Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшего их юридического лица и действуют на основании утвержденных им положений (ст. 55 ГК РФ). Руководители представительств и филиалов назначаются внутренними документами иностранной компании и действуют на основании доверенности.

Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации (п. 2 ст. 144 НК РФ). Если у зарубежной фирмы несколько подразделений в России, то она самостоятельно выбирает то, по месту налоговой регистрации которого будет представлять налоговые декларации и уплачивать налог за все подразделения. О своем выборе следует письменно уведомить инспекции по месту нахождения всех своих российских подразделений.

Филиал иностранного юридического лица имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность в России только после аккредитации (п. 4 ст. 22 Федерального закона от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»). Ее проводит соответствующий уполномоченный орган (Государственная регистрационная палата при Минюсте России, Торгово-промышленная палата Российской Федерации). В результате регистрации филиал или представительство будут внесены в Сводный государственный реестр. Порядок аккредитации установлен постановлением Совмина СССР от 30.11.1989 г. № 1074 «Об утверждении положения о порядке открытия и деятельности в СССР представительств иностранных фирм, банков и организаций». Пройдя аккредитацию, иностранная организация получает ряд преимуществ, в том числе и налоговых. Например, аккредитованные представительства иностранных юридических лиц и их сотрудники имеют право не уплачивать НДС при аренде помещений, если налоговым законодательством иностранных государств установлен аналогичный порядок в отношении российских граждан и организаций (п. 1 ст. 149 НК РФ), т.е. страна, в которой зарегистрирована зарубежная фирма, входит в Перечень, утвержденный приказом МИД России № 13747, МНС России № БГ-3-06/386 от 13.11.2000 г.

НК РФ подробно оговаривает условия, при которых деятельность иностранной организации в Российской Федерации признается постоянным представительством:

1) наличие обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации в Российской Федерации (филиала, представительства, бюро и т.д.);

2) осуществление иностранной организацией предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации, связанной:

- с использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера. Виды подготовительной и вспомогательной деятельности перечислены в п. 4 ст. 306 НК РФ. Например, к ним относятся хранение товара только для целей его демонстрации, закупка товаров или маркетинговые исследования. Обратите внимание на то, что соглашениями об избежании двойного налогообложения могут быть предусмотрены иные случаи, когда деятельность обособленного подразделения рассматривается как подготовительная или вспомогательная;

3) предпринимательская деятельность должна осуществляться на регулярной основе. При этом постоянное представительство иностранной организации считается образованным именно с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение (п. 3 ст. 306 НК РФ).

При наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

Налогооблагаемая прибыль постоянного представительства определяется как разность между всеми относящимися к постоянному представительству доходами и всеми произведенными им расходами. Речь идет о следующих видах *доходов*:

1) от осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство;

2) от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства в Российской Федерации;

3) иные доходы от источников в Российской Федерации, относящиеся к постоянному представительству (п. 1 ст. 309 НК РФ):

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру (участнику) российских организаций;
- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

- процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации;
- доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;
- доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории России, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);
- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;
- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации;
- доходы от международных перевозок;
- штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;
- иные аналогичные доходы.

Организации, осуществляющие в России деятельность через постоянное представительство, признают в целях налогообложения *расходы* в общем порядке, так же как и российские налогоплательщики. Но некоторые особенности у иностранных представительств все же имеются. Так, если в соглашении об избежании двойного налогообложения с соответствующим иностранным государством установлены правила, отличные от российского налогового законодательства, то руководствоваться следует нормами международного договора между странами. Например, в соглашении России с иностранным государством могут быть дополнительно оговорены некоторые виды затрат, которые включаются в расходы постоянного представительства. Чаще всего это управленческие и общеадминистративные траты, понесенные иностранной фирмой при организации деятельности в России.

Прибыль постоянного представительства от обычной деятельности, прибыль по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок облагается по ставке 20% (п. 1 ст. 284 НК РФ). Доходы в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам — по ставке 15% (подп. 2 п. 3 ст. 284, п. 4 ст. 284 НК РФ). Правда, в отношении дивидендов следует сделать оговорку. Если иностранная компания является резидентом государства, имеющего с Россией соглашение об избежании двойного налогообложения, то ситуация может быть иной. В некоторых международных соглашениях есть пункт о недискриминации резидентов соответствующего иностранного государства по отношению к резидентам Российской Фе-

дерации. В этом случае к доходам в виде дивидендов будет применяться такая же ставка, как и для отечественных организаций, т.е. 9% (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

В соответствии со ст. 146 НК РФ объектом обложения *налогом на добавленную стоимость* признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Согласно ст. 147 НК РФ местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если товар находится на территории Российской Федерации, не отгружается и не транспортируется либо в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории России. При этом не имеет значения, резидентами какого государства являются продавец и покупатель, — в любом случае данная операция будет облагаться НДС. Постоянное представительство иностранной организации рассчитывает и уплачивает его в том же порядке, что и российские компании.

При реализации услуг и работ применяется немного другой подход. Если работы (услуги) оказывает постоянное представительство, то местом осуществления деятельности считается территория Российской Федерации (п. 2 ст. 148 НК РФ). Исключения составляют лишь подпункты, указанные в п. 1.1 ст. 148 НК РФ. В нем перечислены работы (услуги), которые физически оказываются за пределами России (ремонт имущества, находящегося за границей, или реставрационные работы недвижимости, расположенной за рубежом, и т.д.). В целом можно обобщить, что постоянные представительства иностранной фирмы облагаются НДС в том же порядке, что и российские организации.

Что же касается налога на доходы физических лиц, то если иностранец оформлен в постоянном представительстве (а с 2008 г. — в любом «обособленном подразделении» иностранной фирмы) на территории России, то НДФЛ он уплачивает по ставке 13% (или 30%, если находится в России менее 183 дней). Кстати, в письме от 30.06.2005 г. № 03-05-01-04/225 указано, что если трудовой договор с иностранцем заключен на срок не менее 183 дней, то НДФЛ можно сразу начислять по ставке 13, а не 30%. Если же иностранец посетил представительство во время своей командировки на короткий срок, то уплатить НДФЛ ему придется, только если он получит на территории Российской Федерации какой-либо доход. Тогда ставка НДФЛ для него составит 30%; а если же командировка продлилась более 183 дней, то 13% от суммы дохода, полученного на территории России.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства или имеющие в собственности российскую недвижимость, должны уплачивать *налог на имущество* (п. 1 ст. 373 НК РФ). Они ведут учет объектов налогообложения, исчисляют налоговую базу, авансовые платежи и суммы налога в таком же порядке, как и российские организации (п. 2 ст. 374 НК РФ).

Контрольные вопросы

1. Какие существуют методы определения таможенной стоимости товаров?
2. Какие существуют категории отнесения «к продукции собственного производства»?
3. Какие существуют особенности реализации товаров по внешнеторговому контракту?
4. Какие документы предоставляются для подтверждения обоснованности применения ставки 0% в целях возмещения НДС по затратам, приходящимся на экспортируемую продукцию, налоговому инспектору?
5. Какова структура контракта по внешнеэкономической деятельности?
6. На основании каких первичных документов производится бухгалтерский учет импортных операций?
7. Как формируется покупная стоимость импортного товара?
8. Какие существуют варианты учетной политики по учету элементов, составляющих фактическую стоимость импортного товара?
9. Как отражаются в учете торговых организаций накладные расходы по импорту?
10. Какие существуют виды таможенных платежей при импорте товаров?
11. Какие существуют виды таможенных сборов?
12. По каким признакам классифицируются таможенные пошлины?
13. Каков порядок исчисления акцизов при импорте товаров?
14. Отражите на счетах бухгалтерского учета формирование импортной себестоимости материальных ценностей.
15. Какие специфические факторы оказывают влияние на отражение операций по импорту услуг?
16. Каковы особенности при приобретении импортных товаров при помощи бартерных операций?
17. В каких аспектах рассматривается международный лизинг?
18. Отражите особенности оформления международных сделок по договорам поручения и комиссии.
19. Какие существуют условия реализации по договору комиссии?
20. Какие существуют таможенные режимы?
21. Охарактеризуйте современное состояние внешнеэкономической сферы Российской Федерации.
22. Какой внешнеторговый оборот преобладает в экспорте и импорте Российской Федерации — со странами дальнего зарубежья или государствами — участниками СНГ?
23. Цены на какие экспортные товары играют решающую роль в торговом балансе Российской Федерации?
24. Каким сальдо — активным или пассивным — характеризуется торговый баланс Российской Федерации?
25. Назовите факторы, влияющие на общую стоимость экспорта и импорта. Каким методом определяется роль этих факторов?

Тесты к разделу I

1. **Накладные расходы по импорту продукции у импортера учитываются на синтетических счетах:**
 - а) 10 «Материалы»;
 - б) 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
 - в) 44 «Расходы на продажу»;
 - г) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
2. **Внешнеторговая (импортная) себестоимость приобретенных импортных товаров представляет собой:**
 - а) покупную стоимость импортных товаров;
 - б) контрактную стоимость;
 - в) контрактную стоимость и расходы на их приобретение;
 - г) сумму фактической себестоимости и транспортных расходов.
3. **Прибыль от продажи экспортной продукции представляет собой ...**
 - а) разницу между фактической производственной себестоимостью и контрактной ценой;
 - б) валютную выручку от продажи импортной продукции;
 - в) доходы от продажи валюты, полученные за проданную экспортную продукцию;
 - г) разницу между выручкой от продажи и полной себестоимостью.
4. **Пересчет стоимости импортируемых товаров в рубли для целей бухгалтерского учета производится импортером по курсу ЦБ РФ на дату:**
 - а) пересечения товаром границы Российской Федерации;
 - б) перехода права собственности на товар к импортеру;
 - в) отметки в грузовой таможенной декларации «выпуск разрешен».
5. **Экспортная выручка зачисляется в дебет счета 52 «Валютные счета» по субсчету:**
 - а) «Валютные счета внутри страны»;
 - б) «Валютные счета за рубежом»;
 - в) «Транзитный валютный счет»;
 - г) «Специальный транзитный валютный счет».
6. **Суммы импортных таможенных пошлин, взимаемые при ввозе товаров, признаются:**
 - а) прочими расходами;
 - б) расходами будущих периодов;
 - в) фактическими затратами на приобретение импортных товаров.
7. **Расходы по страхованию импортных товаров включаются у импортера в состав:**
 - а) общехозяйственных расходов;
 - б) фактических затрат, связанных с приобретением товаров;
 - в) расходов на продажу.

- 8. Получение платежей за экспортные товары отражается в учете записью:**
- а) Дт счета 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет», Кт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
 - б) Дт счета 52 «Валютные счета», субсчет «Валютные счета внутри страны», Кт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
 - в) Дт счета 51 «Расчетные счета», Кт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
- 9. При передаче товаров для продажи на комиссионных началах они учитываются на счете:**
- а) 45 «Товары отгруженные»;
 - б) 90 «Продажи»;
 - в) 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
- 10. Накладные расходы по экспорту продукции учитываются на синтетическом счете ...**
- а) 43 «Готовая продукция»;
 - б) 44 «Расходы на продажу»;
 - в) 45 «Товары отгруженные»;
 - г) 90 «Продажи».
- 11. Комитент при отгрузке товаров на комиссию комиссионеру составляет бухгалтерские записи:**
- а) Дт 45, Кт 41;
 - б) Дт 62, Кт 90; Дт 90, Кт 41; Дт 90, Кт 68;
 - в) Дт 45, Кт 41; Дт 62, Кт 90; Дт 90, Кт 45; Дт 90, Кт 68.
- 12. Товары, отгруженные на экспорт, учитываются производителем на синтетическом счете ...**
- а) 43 «Готовая продукция»;
 - б) 44 «Расходы на продажу»;
 - в) 45 «Товары отгруженные»;
 - г) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
- 13. Датой совершения операции в иностранной валюте при импорте услуг считается:**
- а) дата оплаты услуги;
 - б) дата подписания договора на оказание (получение) услуги;
 - в) дата фактического потребления услуги.
- 14. Курсовая разница, возникшая в связи с переоценкой кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, отражается на:**
- а) счете 91 или 98;
 - б) счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - в) счете 98 «Доходы будущих периодов».
- 15. Налоговая ставка НДС по экспорту установлена в размере:**
- а) 0%;
 - б) 18%;

- в) 10%;
- г) операции по экспорту НДС не облагаются.

16. Какие существуют виды таможенных платежей при импорте товаров?

- а) таможенные сборы, таможенные пошлины и акцизы;
- б) НДС, таможенные сборы, таможенные пошлины и акцизы;
- в) таможенные пошлины и акцизы;
- г) НДС и таможенные сборы.

17. Какие виды ставок таможенных пошлин применяются?

- а) адвалорные;
- б) специфические;
- в) комбинированные;
- г) адвалорные, специфические, комбинированные.

18. Какая бухгалтерская запись отражает возмещение НДС по импорту товаров?

- а) Дт 68, Кт 19;
- б) Дт 68, Кт 76;
- в) Дт 19, Кт 68;
- г) Дт 76, Кт 68.

19. Как учитывается та часть накладных расходов, которая по базисным условиям поставки не включается в контрактную стоимость товара и оплачивается импортером отдельно?

- а) на счете 44 «Расходы на продажу»;
- б) включаются непосредственно в стоимость товара;
- в) включаются непосредственно в стоимость товара или на счете 44 «Расходы на продажу» в зависимости от учетной политики.

20. На каком счете отражается получение посредником от экспортера товара?

- а) на забалансовом счете по дебету счета 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- б) на счете 41 «Товары»;
- в) на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

РАЗДЕЛ II. АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Глава 7. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

7.1. Цель и задачи анализа внешнеэкономической деятельности предприятия

Целью анализа хозяйственной деятельности предприятия в целом, конкурентоспособности выпускаемой продукции и самого предприятия является оценка потенциальных возможностей в условиях жесткой конкурентной борьбы, вызванной рыночными взаимоотношениями, и разработка рекомендаций по повышению его конкурентоспособности. Конечная оценка возможностей предприятия определяется эффективностью его деятельности на конкретном рынке, которая напрямую связана с эффективностью использования финансовых инструментов при принятии оптимальных управленческих решений, тактических и стратегических задач управления.

Одним из аспектов деятельности предприятия является внешнеэкономическая деятельность (ВЭД), обладающая своей спецификой — выполнение экспортно-импортных, валютных и других внешнеэкономических операций. Если внешнеторговые операции занимают значительный удельный вес в деятельности предприятия, то они могут оказывать существенное влияние на ее экономическую эффективность. Для предприятия прежде всего важна не просто оценка эффективности ВЭД (как соотношение результатов и затрат на ВЭД); первостепенное значение приобретают выявление путей повышения эффективности ВЭД и активное их использование, отслеживание динамики эффективности (падает она или растет), ликвидация неэффективных операций.

Таким образом, цель анализа ВЭД на предприятии — оценка места и роли ВЭД на предприятии и разработка рекомендаций по повышению ее эффективности.

Задачи анализа ВЭД:

1. Оценка уровня и качества выполнения предприятием обязательств по контрактам с иностранными партнерами. При оценке вы-

полнения контрактных обязательств основное внимание обращается на объем экспорта (импорта) в натуральном и стоимостном выражении в целом, а также в разрезе сегментов (по товарам и странам); своевременность исполнения обязательств; качество экспортируемой (импортируемой) продукции; уровень цен на продукцию; базисные условия поставки.

2. Анализ динамики объемов экспорта (импорта) в абсолютном и относительном выражении, влияние факторов на изменение объемов экспорта (импорта). При факторном анализе объемов экспорта (импорта) в динамике и при оценке выполнения контрактных обязательств измеряется влияние физического объема, отклонений в ценах, структурных сдвигов, изменения валютного курса.

3. Анализ уровня и структуры расходов, связанных с проведением экспортных (импортных) операций в целом, а также по отдельным статьям, элементам затрат, товарным группам. В результате такого анализа даются оценка целесообразности затрат, их динамика, структурные изменения, определяется абсолютная и относительная экономия (перерасход) издержек. Использование дополнительной информации, формирующейся в системе бухгалтерского управленческого учета, позволяет, в частности, в составе экспортных затрат выделить постоянные и переменные издержки. Анализ издержек этих групп и расчет таких показателей, как маржинальная прибыль от внешнеэкономической деятельности по каждому виду товара, маржинальная рентабельность экспортного товара, точка безубыточности по каждому виду продукции позволяют повысить степень обоснованности контрактных обязательств. При выполнении импортных операций маржинальная прибыль представляет собой разность цен покупки и продажи импортного товара, поэтому основной задачей является анализ соотношения покупной и продажной цены на импортный товар.

4. Анализ эффективности использования средств, привлеченных для выполнения обязательств по контрактам. При решении указанной задачи необходимо провести анализ оборотных средств; рассмотреть особенности их движения, стадий кругооборота и длительности одного оборота; указать факторы, определяющие их величину; дать количественную оценку влияния факторов на оборачиваемость средств, вложенных во внешнеторговые операции; рассчитать относительное высвобождение (вовлечение) оборотных активов.

5. Оценка экономической эффективности внешнеторговой деятельности предприятия. Оценка эффективности ВЭД проводится на основе анализа абсолютных и относительных показателей, характеризующих финансовые результаты. К абсолютным показателям относится прибыль (валовая, до налогообложения, чистая). Анализ показателей прибыли проводится с учетом их формирования. Так,

валовая прибыль при экспорте определяется как разница между ценой контракта и полными затратами на экспорт; при импорте — как разница между ценой реализации импортной продукции на внутреннем рынке и ценой ее покупки на внешнем рынке, включая все расходы, связанные с ее приобретением. Основным относительным показателем является рентабельность — отношение коммерческого результата от экспорта/импорта к затратам. При анализе рассчитываются рентабельность экспортных, импортных операций, рентабельность основного и оборотного капитала, используемого для производства экспортной продукции, рентабельность продаж. Определение экономической эффективности (эффекта) внешнеэкономических связей необходимо для обоснования предложений о продаже и закупке товаров, выбора вариантов внешнеторговой деятельности, а также для оценки результатов намечаемых проектов и проблем, рассчитанных на длительную перспективу.

6. Анализ влияния результатов ВЭД на платежеспособность, ликвидность и финансовую устойчивость предприятия. Анализ финансового состояния предприятия, занимающегося ВЭД, необходим не только для самого предприятия с целью оценки и прогнозирования его дальнейшей финансовой деятельности, но и для его внешних партнеров и потенциальных инвесторов. Для характеристики финансового состояния предприятия используется система показателей, отражающих наличие, размещение и использование его финансовых ресурсов.

7. Разработка рекомендаций по повышению эффективности ВЭД.

Осуществляя анализ ВЭД предприятия, необходимо принимать во внимание ряд аспектов внешнеторговых операций, отличающих их от других хозяйственных операций.

1) политический аспект — стабильность политики государства, уровень коррумпированности, авторитет и сила законодательства, требования правительства при вступлении на рынки (раскрытие информации, степень контроля, ограничения на долю в иностранном капитале). Продавец и покупатель являются резидентами различных стран, а следовательно, на характер сделки влияет как внешнеэкономическая, так и внутриэкономическая политика государства, проводимая им через своих контрагентов — юридических лиц, заключивших внешнеэкономический договор. Экспортно-импортный контракт должен учитывать законодательство всех сторон сделки с учетом имеющихся международных конвенций и соглашений (наличие или отсутствие льгот для иностранных инвесторов, внешнеторговый режим, налогообложение, трудовое законодательство);

2) территориальный аспект. Удаленность продавца и покупателя друг от друга подразумевает пересечение государственных границ

на всем пути следования материальных ценностей, из чего следует необходимость соблюдения таможенных режимов. Кроме того, территориальный аспект приобретает особое значение при рассмотрении операций по экспорту и импорту услуг (работ). В силу их нематериальности невозможно установить факт пересечения государственной границы ни одной из сторон сделки, по этой же причине таможенные органы не задействованы в контроле за операцией;

3) временной аспект. Исполнение сделки от момента согласования и заключения договора до момента поставки товарно-материальных ценностей требует достаточно длительного времени;

4) стоимостный аспект. По многим контрактам протяженность перевозки грузов весьма значительна, что приводит к возрастанию транспортных расходов. Причем стоимость транспортных расходов при доставке грузов из-за границы гораздо выше, чем при доставке аналогичных грузов по территории России. Хотя иногда расхождение по поставкам, например из Европы, может быть меньшим. Практика показывает, что в среднем величина транспортных расходов составляет половину контрактной стоимости ввозимого груза, а в ряде случаев и больше;

5) порядок расчетов. Особенностью контрактов по ВЭД является определение цены сделки в валюте, отличной от валюты Российской Федерации. Учитывая это, экспортно-импортные операции всегда являются объектом валютного законодательства в отличие от других хозяйственных операций данного экономического субъекта.

Выделенные аспекты ВЭД оказывают влияние на формирование основных оценочно-аналитических показателей и выбор методологического инструментария, используемого при проведении их оценки. Это влияние проявляется следующим образом.

Наличие у предприятия поступлений и платежей по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, выраженных в иностранной валюте, может увеличивать или уменьшать прибыль предприятия при колебаниях валютных курсов.

Наличие у предприятия активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, ведет к возникновению курсовых разниц, а также доходов и расходов, возникающих при продаже и покупке иностранной валюты, которые также могут увеличивать или уменьшать прибыль предприятия. Кроме того, наличие задолженности участников по вкладам в уставный капитал увеличивает (уменьшает) добавочный капитал предприятия.

Особенности государственного регулирования ВЭД, которые, в частности, предполагают уплату таможенных платежей, предоставление льгот в налогообложении (нулевая ставка НДС), обязательную продажу валюты, резервирование валюты и др.

Особенности делового оборота в этой сфере деятельности, в частности предоплаты по импорту и постоплаты по экспорту, ухудшают условия сделки для российских предприятий.

Кроме того, предприятия, занимающиеся ВЭД, имеют особенности в структуре расходов, в частности более высокий уровень коммерческих расходов.

Деятельность предприятий, осуществляющих внешнеэкономические операции, безусловно, сопряжена с более высоким риском по сравнению с предприятиями, ориентированными только на внутренний рынок. В частности, для таких предприятий существенно возрастает валютный риск, т.е. вероятность получения убытков вследствие неблагоприятных изменений валютного курса. Анализ предприятий, занимающихся ВЭД, предполагает обязательную оценку присущего им валютного риска и на этой основе разработку рекомендаций по снижению уровня такого риска.

Содержание анализа ВЭД предприятия составляет оценка работы анализируемого объекта с учетом специфики этого вида деятельности на основе ее количественных и качественных показателей; изучение влияния важнейших факторов на уровень и динамику этих показателей; проведение расчетов экономической эффективности (эффекта); обобщение результатов аналитического исследования; разработку рекомендаций по повышению ее эффективности.

7.2. Источники и виды информации, используемые при проведении анализа внешнеэкономической деятельности предприятия

Результаты ВЭД раскрываются через посредство различной информации, которая в совокупности образует информационную базу. В зависимости от источников ее формирования различают внешнюю и внутреннюю информацию.

Внешняя информация характеризует общеэкономическую и политическую ситуацию в стране; отрасль и перспективы ее развития; состояние фондового рынка и рынка капитала; собственников хозяйствующего субъекта и команду управления; основных контрагентов; конкуренцию в отрасли и основных конкурентов.

Основой анализа и прогнозирования условий внешней среды функционирования предприятия является *информация об основных макроэкономических индикаторах* — темпе экономического роста, уровне инфляции, среднем уровне процентных ставок, средней доходности финансовых инструментов, уровне и динамике курса валюты.

Информация, характеризующая развитие *отрасли*, включает сведения о состоянии и общих тенденциях в отрасли, в которую входит анализируемое предприятие, а также прогноз будущего развития от-

расли. Важными являются сведения о чувствительности отрасли к изменениям в экономике; степени зависимости финансового состояния предприятий отрасли от импортных квот и экспортных ограничений; об особенностях налогообложения предприятий отрасли, региональной налоговой политике, индексах цен на основные виды продукции отрасли.

В состав показателей, характеризующих *состояние фондового рынка*, должны быть включены виды основных фондовых инструментов (акций, облигаций, деривативов), обращающихся на фондовом рынке; цены спроса и предложения котируемых основных фондовых инструментов; объемы и цены сделок по основным видам фондовых инструментов; сводный индекс динамики цен на фондовом рынке.

В группу показателей, характеризующих состояние *рынка капитала*, входят: ставка рефинансирования, устанавливаемая ЦБ РФ; планируемый курс основных иностранных валют, закладываемый в расчет бюджета Российской Федерации; официальный курс иностранных валют, которыми оперирует предприятие в процессе своей ВЭД; кредитные ставки коммерческих банков, дифференцированные по срокам предоставления кредита; депозитные ставки коммерческих банков, дифференцированные по видам вкладов и срокам размещения.

Информация, характеризующая *собственников предприятия*, позволяет идентифицировать предприятия, ориентированные на долгосрочное устойчивое функционирование, и предприятия, которые преследуют краткосрочные цели извлечения прибыли.

Информация, характеризующая *деятельность контрагентов*, используется для оценки стабильности хозяйственных связей и надежности контрагентов. Формирование информации о надежности иностранного партнера необходимо при разработке кредитной политики предприятия.

Информация о *конкуренции и конкурентах* должна отражать сведения, характеризующие общий объем их продаж, объем продаж в разрезе важнейших сегментов, долю основных конкурентов на том рынке, на котором функционирует анализируемое предприятие, а также перспективы расширения продаж.

Источниками информации, необходимой предприятиям, занимающимся ВЭД, являются доклады, информационные записки, книги, пресса, рекламные издания, справочники, каталоги, терминалы компьютерных сетей, радио, телевидение, информационные отчеты фирм и наглядная реклама.

В Российской Федерации необходимую информацию могут предоставить следующие организации:

- Торгово-промышленная палата РФ (ТПП РФ) — ведущая общественная организация, содействующая развитию внешнеэкономических связей нашей страны;

- банки, имеющие лицензии на валютные операции (Внешэкономбанк, Внешторгбанк);
- Всероссийский научно-исследовательский конъюнктурный институт (ВНИКИ);
- Национальный автоматизированный банк обмена информацией на ВЦКП ТПП РФ, автоматизированная информационно-поисковая система «Фирмы», международные компьютерные сети организаций, внешнеэкономические объединения министерств, ведомств;
- некоторые совместные предприятия, в сфере деятельности которых — консультирование, маркетинг, поиск партнеров;
- общественные организации, международные объединения.

За рубежом необходимую информацию предоставят кредит-бюро; торгово-промышленные палаты стран, городов, административных территорий, банки, фирмы, специализирующиеся на информационном обслуживании, консультациях, инжиниринговых, брокерских услугах; организации содействия развитию производства и экспорта; фондовые биржи и др.

Важнейшим инструментом поиска информации о внешней среде в современных условиях являются компьютерные информационные сети и Интернет. Для поиска информации в Интернете существует более 90 поисковых специализированных систем. Изучая ресурсы Интернета, а также получая информацию из других источников, участник ВЭД формирует у себя систему ссылок с учетом его интересов и специфики того сегмента мирового рынка, на котором он работает.

Внутренняя информация, используемая в процессе анализа ВЭД, подразделяется на информацию, содержащуюся в учредительных документах предприятия, учетные данные, нормативно-плановую информацию и пр.

Информация, содержащаяся в учредительных документах, является ключевой в оценке прав отдельных групп собственников предприятия на доходы и активы. Управленческие решения, касающиеся увеличения или уменьшения уставного капитала, распределения прибыли, формирования фондов и резервов, определяются учредительными документами предприятия. Информация о зарегистрированных в учредительных документах и уставе видах деятельности имеет принципиальное значение для классификации видов доходов и расходов предприятия, а следовательно, для анализа финансовых результатов. Данная информация является необходимой при формировании налоговой политики предприятия.

К *учетным данным* относятся данные бухгалтерского учета и отчетности, статистического учета и отчетности, оперативного учета и отчетности и выборочные учетные данные. В свою очередь, инфор-

мация бухгалтерского учета в зависимости от субъектов и целей проведения анализа делится на данные финансового учета и отчетности и данные управленческого учета.

На базе данных финансового учета проводится обобщенный анализ финансового состояния и разрабатываются прогнозные оценки значений основных финансовых показателей.

В соответствии с действующими нормативными правовыми актами по регулированию формирования бухгалтерской отчетности в составе бухгалтерского отчета выделяют основные отчетные формы — бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, а также формы, выступающие в качестве приложений к ним: отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, собственно приложения к бухгалтерскому балансу и пояснительная записка. Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, включается в состав бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Целью финансовой отчетности является достоверное и объективное представление информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта на отчетную дату и результатах финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период для удовлетворения информационных потребностей его инвесторов (акционеров) и кредиторов.

Элементы финансовой отчетности представляют собой общие категории, объединенные в соответствии с их основным экономическим содержанием.

Элементы, составляющие отчетный бухгалтерский баланс, включают активы, обязательства и капитал. Анализ бухгалтерского баланса связан с рассмотрением каждой статьи актива с позиции ее ликвидности; статьи пассивов оцениваются с точки зрения срочности требований к погашению обязательств и возможных источников их погашения. Информация о собственном капитале рассматривается с позиции способности предприятия сохранять свою финансовую устойчивость.

Элементы отчета о прибылях и убытках, отражающие количественные финансовые результаты, включают доходы и расходы. В процессе анализа финансовых результатов определяется способность предприятия распоряжаться своими ресурсами и обеспечить прибыльное функционирование в долгосрочном периоде.

Информация об источниках формирования собственного капитала за отчетный период и причинах его изменения содержится в отчете об изменениях капитала. Поэлементный анализ данного отчета позволяет охарактеризовать способность предприятия к самофинансированию и наращению капитала. В зависимости от причин изме-

нения статей отчета может быть оценен вклад собственного капитала в формирование активов.

Отчет о движении денежных средств предназначен для оценки способности предприятия обеспечивать превышение поступлений денежных средств над платежами. При рассмотрении статей данного отчета ключевым показателем является результат изменения денежных средств от операционной деятельности, поскольку именно он характеризует устойчивость дополнительного притока денежных средств на предприятие.

Приложения к бухгалтерскому балансу содержат сведения о движении заемных средств, состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, состоянии амортизируемого имущества, источниках финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений, расшифровку отдельных статей прибылей и убытков и другую информацию.

Данные управленческого учета формируют информационную базу управленческих решений.

Важным элементом управленческого учета является внутренняя отчетность. Внутренняя отчетность представляет собой совокупность упорядоченных показателей и другой информации, в частности отклонений от целей, планов и смет, без чего управленческий учет не может полностью обеспечить цели и задачи внутреннего управления.

Общие требования к внутренней отчетности:

- целесообразность — информация, представляемая во внутренней отчетности, должна отвечать целям, ради которых она была подготовлена;
- объективность и точность — внутренняя отчетность не должна содержать субъективного мнения и предвзятой оценки, степень погрешности в отчетах не должна мешать принятию обоснованных решений;
- оперативность, быстрота представления отчетности не может не влиять на точность информации, но следует стремиться к минимизации данного фактора; оперативность внутренней отчетности заключается в том, что она должна представляться к сроку, необходимому для принятия решений;
- краткость — в ней не должно быть излишней, избыточной информации;
- сопоставимость — возможность использовать информацию для оценки работы разных центров финансовой ответственности, сопоставляя фактические данные с планами и сметами;
- адресность — направление отчетности конкретным руководителям с соблюдением условий конфиденциальности.

Формы внутренней отчетности не могут быть закреплены в течение длительного времени, как в публичной финансовой отчетности. По внутренней отчетности принимаются решения на всех уровнях управления организацией. Важнейшим фактором в принятии оперативных управленческих решений является время, проходящее от получения информации (отчета) до выработки решения и претворения его в управленческие действия.

В зависимости от содержания информации внутренние отчеты можно разделить на комплексные, тематические и аналитические.

Комплексные внутренние отчеты должны содержать информацию о выполнении планов (смет), использовании ресурсов с указанием на возникновение отклонения за определенный период (день, неделю, месяц). Они представляются регулярно, отражают доходы и расходы по центрам ответственности, рентабельность, движение денежных средств, материальные ресурсы, иные показатели, важные для управления.

Тематические отчеты составляются по мере возникновения отклонений по наиболее важным показателям, не входящим в оценочные для данного центра ответственности, например недопоставки по заказам, потери от брака, сверхнормативные простои и т.п.

Аналитические отчеты готовятся по разовым запросам руководителей для раскрытия информации о причинах и следствиях некоторых результатов деятельности, например причины, влияющие на перерасход ресурсов, анализ рынка и использования производственной мощности.

В целях информационного обеспечения анализа ВЭД данные управленческого учета могут быть сформированы в разрезе следующих основных блоков: по сферам деятельности и географическим сегментам рынков сбыта; по видам продукции; по центрам ответственности; по центрам затрат; по центрам прибыли.

Данные статистического учета и отчетности используются в финансовом анализе в целях выявления тенденций поведения основных показателей и степени неопределенности и риска. Информация, содержащаяся в форме № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», используется в анализе состояния расчетов с организациями и предприятиями России и зарубежных стран. В ней приводятся данные по России и странам СНГ (всего) и по каждой из стран в отдельности: об объеме отгруженных (переданных) товаров, работ и услуг за период с начала отчетного года; о дебиторской задолженности с выделением просроченной и аналогично кредиторской задолженности; о задолженности по полученным кредитам и займам с выделением просроченных.

Данные оперативного учета используются для проведения оперативного финансового анализа. К такой информации относятся обя-

зательные для управления денежными потоками оперативные сведения о наличии и движении денежных средств, состоянии дебиторской задолженности и др.

Выборочные учетные данные являются основой проведения углубленного анализа отдельных аспектов текущего и будущего финансового состояния. Такая информация представлена данными эпизодических выборок, наблюдений, тематических проверок.

Нормативно-плановая информация применяется в процессе анализа основных финансовых показателей и оценки их соответствия выбранной финансовой стратегии, а также для формирования показателей финансового плана на последующие периоды.

К прочим источникам информации могут быть отнесены материалы внешнего и внутреннего аудита; результаты проверок, проводимых налоговыми службами; отчеты о решениях собраний акционеров; решения советов директоров; материалы переписки с финансовыми и кредитными организациями, а также прочими контрагентами.

Внутренним источником информации для проведения экономического анализа деятельности организации с учетом специфики видов деятельности и отдельных внешнеторговых операций является **контракт** — основополагающий документ, содержащий ключевые сведения по сделке. В этом документе заполняются такие статьи, как предмет контракта, цена и общая сумма, количество и качество товара, срок и дата поставки, упаковка и маркировка товара, транспортные условия, форма расчета и условия платежа, гарантии, страхование и пр.

Система показателей экспортно-импортных операций используется для определения характера влияния показателей на эффективность деятельности организации. Так, при анализе эффективности экспортных операций анализируется выполнение обязательств организации перед иностранными контрагентами по стоимости, физическому объему, количеству экспортируемых товаров в целом, а также в разрезе сегментов — по товарам и странам. Проводится анализ своевременности исполнения обязательств по экспортным контрактам; анализ выполнения обязательств по качеству экспортной продукции; анализ цен; анализ базисных условий поставки.

Для организаций, ведущих ВЭД на различных сегментах рынка, особенно важно раскрыть информацию по видам деятельности и географическим сегментам, а иногда по основным группам клиентов.

Объединение в одних статьях отчетности информации, характеризующей деятельность в разрезе отдельных сегментов, затрудняет возможность оценки рисков развития каждого отдельного направления деятельности и, следовательно, всей организации в целом. Именно поэтому в международной и российской практике учета пре-

дусмотрены требования по раскрытию информации в разрезе отдельных сегментов. Значимость такой информации определяется тем, что уровень риска по различным видам продукции, географическим зонам или наиболее крупным покупателям может значительно различаться.

Правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций установлены ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». В международной практике действуют МСФО 14 «Сегментная отчетность».

Отчетные сегменты должны быть установлены учетной политикой организации. Перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчетности, устанавливается организацией самостоятельно, исходя из ее организационной и управленческой структуры.

Согласно ПБУ 12/2010 под сегментом понимается часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях.

Сегмент считается отчетным, если значительная величина его выручки получена от продажи внешним покупателям и выполняется одно из следующих условий:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;
- финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);
- активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться не менее 75% выручки организации. Если на отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, приходится менее 75% выручки, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяют ли они по отдельности вышеперечисленным условиям. При подготовке бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена последовательность в выделении отчетных сегментов. Отчетный сегмент, выделенный в периоде, предшествовавшем отчетному, должен выделяться в отчетном периоде независимо от того, удовлетворяет ли он в отчетном периоде вышеперечисленным условиям.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей, при этом выделяется первичная и вторичная информация по сегментам — исходя из пре-

обладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности организации. Преобладающие источники и характер рисков и прибылей выявляются на основе организационной и управленческой структуры организации, а также системы внутренней отчетности.

В составе информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели, относящиеся к отчетному сегменту:

- общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;
- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;
- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

При формировании информации о выручке (доходах) отчетного сегмента от операций с другими сегментами передачи между ними должны оцениваться на основе фактически применяемых организацией цен.

Основа ценообразования на указанные передачи и изменения этой основы подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности организации.

Не являются расходами отчетного сегмента:

- проценты, кроме случаев, когда предметом деятельности отчетного сегмента является получение доходов от финансовой деятельности;
- расходы, связанные с продажей финансовых вложений, кроме случаев, когда финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- налог на прибыль;
- общехозяйственные расходы и прочие расходы, относящиеся к организации в целом;
- чрезвычайные расходы.

Финансовый результат отчетного сегмента для представления в сводной бухгалтерской отчетности рассчитывается до поправок на долю меньшинства.

Задолженность по налогу на прибыль не включается в обязательства отчетного сегмента.

При определении доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента в расчет принимаются только те данные, которые непосредственно относятся к отчетному сегменту либо которые могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения.

Активы, используемые совместно в двух отчетных сегментах и более, распределяются между этими сегментами в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы.

Способ распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, зависит от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов.

При распределении между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум отчетным сегментам и более, могут применяться разные способы.

Организация должна последовательно применять избранную основу распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум отчетным сегментам и более.

Информация по отчетному сегменту должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой организации.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности учетная политика в отношении информации по отчетному сегменту устанавливается организацией, на которую возложено составление сводной бухгалтерской отчетности.

При изменении учетной политики информация по отчетным сегментам за предыдущие отчетные периоды должна быть приведена в соответствие с учетной политикой отчетного года.

Организации могут самостоятельно определять целесообразность составления сегментарной отчетности исходя из конкретных целей, вне зависимости от необходимости составления сводной отчетности.

Таким образом, информацию по сегментам могут представлять также другие организации помимо составляющих сводную отчетность.

При этом методика формирования сегментарной отчетности экспортных и импортных операций состоит из нескольких этапов:

- информация по отчетному сегменту должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой организации, поэтому одним из первых этапов является разработка учетной политики с раскрытием перечня сегментов, информация о которых будет представлена в бухгалтерской отчетности; порядок распределения между сегментами доходов, расходов, активов и обязательств организации;
- подготовка и систематизация первичных учетных данных по имеющимся заказам, контрактам и соглашениям по типам покупате-

- лей, видам экспортируемых и импортируемых товаров и странам реализации (закупки);
- разработка рабочего плана счетов бухгалтерского учета по синтетическим и аналитическим счетам, предусматривающего субсчета для отражения операций приобретения и реализации товаров (работ, услуг), предназначенных (используемых) при осуществлении экспортных операций (по видам товаров (работ, услуг), направлениям реализации, контрагентам, активам)); а также для приобретения импортных материальных ценностей (работ, услуг);
 - получение и группировка аналитических, синтетических и отчетных данных о произведенных затратах, выручке от продаж товарных ресурсов и денежной наличности, а также о полученных финансовых результатах от реализации продукции, товаров, работ и услуг вследствие экспортных операций в объемах, необходимых для полного и своевременного возмещения затрат на производство (товародвижение) и реализацию указанных ресурсов с обязательным распределением этих затрат между реализованными и нереализованными объемами поставок, осуществленными резидентами иностранным партнерам; получение и группировка аналитических, синтетических и отчетных данных о произведенных затратах, финансовом результате по импорту, денежных ресурсах;
 - получение аналитических и синтетических данных о состоянии расчетов с контрагентами в рублевом эквиваленте и в валюте в разрезе контрагентов и видов экспортируемых и импортируемых товаров;
 - отражение в регистрах данных о начислении, возмещении и уплате налогов в связи с осуществляемой деятельностью и расчетами с контрагентами (по каждому сегменту);
 - систематизация и обобщение первичных учетных данных о результатах проведения инвентаризации производственных и товарных запасов, предназначенных для реализации на экспорт (по видам товаров) и приобретенных по импорту;
 - подготовка данных о выверке средств в расчетах по отдельным сегментам: видам экспортируемых и импортируемых товаров, типам покупателей (продавцов) и направлениям реализации (покупки) и ее результатах (с целью проведения дальнейшего анализа);
 - формирование сводных регистров бухгалтерского учета, группирующих данные на основе системы синтетических и аналитических счетов, предназначенных для отражения результатов хозяйственной деятельности экспортируемых и импортируемых товаров (работ, услуг) по видам товаров, направлениям реализации (приобретения), обязательствам, расположенным активам, полу-

ченным денежным средствам, финансовым результатам с подведением итоговых записей;

- составление заключительной годовой, квартальной и месячной сегментарной отчетности по видам экспортируемых и импортируемых товаров, направлениям реализации (приобретения) по разработанным и закрепленным в учетной политике формам сегментарной отчетности.

Рассмотрим на примере выделение информации по сегментам. Показатели деятельности холдинга по сегментам приведены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

**ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕГМЕНТОВ И ХОЛДИНГА В ЦЕЛОМ,
млн руб.**

Показатели	Сегменты					Значения показателя холдинга
	А	Б	В	Г	Д	
Выручка от продажи — всего	3358	475	1870	2370	1617	9690
В том числе: продажи внешним клиентам	2808	208	1538	2066	724	7344
межсегментные передачи	550	267	332	304	893	2346
Финансовый результат	241	-50	272	-154	577	886
Активы	1901	1327	2006	409	3155	8798

Первоначально определим, должны ли быть включены в бухгалтерскую (финансовую) отчетность холдинга все представленные сегменты.

Проверим выполнение *первого условия* — большую часть (например, учетной политикой установлено, что не менее 50%) продаж сегментов должны составлять продажи внешним клиентам. Результаты расчетов процента выручки от продажи внешним клиентам по сегментам в общей сумме выручки от продаж холдинга приведены в табл. 7.2.

Таким образом, реализация товарных групп видов А, В и Г могут быть квалифицированы как сегменты.

Второе условие — выручка от продажи, финансовые результаты или активы сегмента составляют не менее 10% от аналогичных показателей по холдингу в целом.

В холдинге общая выручка от продажи по всем сегментам составила 9690 млн руб. Соответственно, выручка от продажи сегмента должна быть больше или равна 10% от общей выручки, т.е. не менее

Таблица 7.2

ОБОСНОВАНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ СЕГМЕНТА

Сегмент	Выручка от продажи			Признак квалификации сегмента
	Всего по холдингу, млн руб.	В том числе внешним клиентам		
		млн руб.	%	
А	3358	2808	83,6	да
Б	475	208	43,8	нет
В	1870	1538	82,2	да
Г	2370	2066	87,2	да
Д	1617	724	44,8	нет

969 млн руб. Соответствующий 10%-й порог для активов сегмента составляет 879,8 млн руб.

Для определения порогового значения по финансовым результатам сегмента примем к расчету только положительные значения, которые для сегментов составят 1090 млн руб. (241 + 272 + 577). Следовательно, порог для сегментов составит не менее 109 млн руб.

Сравнение показателей деятельности сегментов с пороговым значением приведено в табл. 7.3.

Третье условие — продажи внешним клиентам по всем выделенным отчетным сегментам составляют не менее 75% от выручки холдинга.

Таблица 7.3

СООТВЕТСТВИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕГМЕНТОВ ИХ ПОРОГОВОМУ ЗНАЧЕНИЮ

Сегмент	Превышает пороговое значение						Является отчетным сегментом
	Выручка от продажи		Финансовый результат		Активы		
	млн руб.	признак	млн руб.	признак	млн руб.	признак	
Пороговое значение	969		109		879,8		
А	3358	да	241	да	1901	да	да
В	1870	да	272	да	2006	да	да
Г	2370	да	-154	нет	409	нет	да

От общей суммы выручки холдинга 75% составят 5508 млн руб. Выручка, полученная от продажи внешним клиентам, по выделенным сегментам составила 6412 млн руб., что соответствует 87% всего объема продажи.

Таким образом, выделение дополнительных отчетных сегментов не требуется.

7.3. Способы и приемы анализа внешнеэкономической деятельности предприятия

В анализе ВЭД предприятия используются способы и приемы, характерные для общего экономического анализа.

Существуют различные классификации методов экономического анализа, которые подробно рассматриваются в учебной литературе по теории экономического анализа.

Остановимся на традиционных методах экономического анализа, которые могут применяться с целью оценки основных индикаторов ВЭД предприятия (абсолютные, относительные и средние величины, аналитические группировки, балансовый метод, факторный анализ, сравнение).

1. Расчет абсолютных, относительных и средних величин.

Большая часть показателей извлекается из данных учета и статистики, но некоторые показатели определяются расчетным путем, поскольку не являются объектом учета и рассчитываются исключительно в аналитических целях, например величина собственного оборотного капитала, чистых активов, альтернативные издержки, маржинальный доход в расчете на единицу продукции и др. — они всегда имеют какую-либо единицу измерения: натуральную, условно-натуральную, стоимостную (денежную). **Абсолютные** показатели получают или непосредственным подсчетом собранных данных, или расчетным путем. Расчетным абсолютным показателем, например, является абсолютное отклонение, т.е. разница между двумя абсолютными одноименными показателями:

$$\pm \Delta П = П_1 - П_0,$$

где $П_1$ — значение абсолютного показателя в отчетном периоде;
 $П_0$ — значение абсолютного показателя в базисном периоде;
 $\Delta П$ — абсолютное отклонение (изменение) показателя.

Относительные показатели используются для анализа количественных соотношений бизнес-плана и его выполнения, динамики, структуры, координации, интенсивности, эффективности и др.

Относительные величины динамики представляют собой отношение данного (отчетного) показателя к его уровню за предшеству-

ющий период. Относительные величины пространственного сравнения — это отношения одноименных показателей, характеризующих различные объекты или территории, например отношение величины показателя одной страны или региона к величине аналогичного показателя соответственно другой страны или региона. Относительные величины планового задания — это отношение предусмотренного планом показателя к соответствующему фактически достигнутому показателю за предшествующий период, принятый за базу сравнения. Относительные величины выполнения плана отражают степень реализации плановых заданий и вычисляются как отношение фактически достигнутого уровня к плановому заданию.

Относительные величины динамики, планового задания и выполнения плана связаны между собой следующим соотношением: относительная величина динамики равна произведению относительных величин планового задания и выполнения плана.

В тех случаях, когда план задан в виде относительной величины, полученной в результате сравнения с уровнем предыдущего периода, его выполнение определяется отношением относительных величин динамики и планового задания.

Соотношение относительных величин может быть представлено следующими формулами:

- относительная величина планового задания — $\frac{П_{пл}}{П_0}$;
- относительная величина выполнения плана — $\frac{П_1}{П_{пл}}$;
- относительная величина динамики — $\frac{П_1}{П_0}$,

где $П_0$ — фактический уровень показателя в базисном периоде;
 $П_{пл}$ — планируемый уровень показателя на отчетный период;
 $П_1$ — фактический уровень показателя в отчетном периоде.

Следовательно, относительная величина динамики может быть получена произведением относительных величин планового задания и выполнения плана, т.е.

$$\frac{П_1}{П_0} = \frac{П_{пл}}{П_0} \times \frac{П_1}{П_{пл}}$$

На основе относительных величин динамики и планового задания может быть определена относительная величина выполнения плана:

$$\frac{П_1}{П_{пл}} = \frac{П_1}{П_0} : \frac{П_{пл}}{П_0}$$

Пример. Соответственно с планом темп роста экспорта продукции предприятия должен был составить 107,5% по сравнению с предшествующим годом, относительная величина динамики объема экспорта продукции составила 108,7%. Сравнение двух относительных величин — планового задания и динамики — свидетельствует о перевыполнении плана по экспорту продукции предприятия. Относительную величину выполнения плана по росту экспорта продукции предприятия находим из соотношения

$$\frac{П_1}{П_{пл}} = 1,087 : 1,075 = 1,0112,$$

или относительная величина выполнения плана составила 101,12%, а это означает, что план по росту экспорта продукции предприятия был перевыполнен в отчетном году на 1,12%.

Относительные величины структуры характеризуют долю отдельных частей в общем объеме совокупности, их рассчитывают как отношение числа единиц в отдельных частях совокупности к общей численности единиц по всей совокупности. Сумма относительных величин структуры изучаемой совокупности, выраженная в процентах, равна 100%, в долях — единице. Сопоставление структуры рассматриваемой совокупности за разные периоды времени позволяет установить структурные сдвиги в динамике, а сопоставление показателей структуры нескольких совокупностей — пространственные особенности структурных явлений.

Пример. Если принять объем внешнеторгового оборота России за анализируемый период за 100%, то расчет относительных величин структуры покажет долю экспорта и импорта и позволит выявить структурные сдвиги.

Относительные величины координации отражают соотношение между частями одного целого. К таким величинам относятся, например, соотношение между величинами заемного и собственного капитала предприятия.

Относительные величины наглядности отражают результаты сопоставления одноименных показателей, относящихся к одному и тому же периоду времени, но к разным объектам или территориям. Эти относительные величины используются для сравнительной оценки уровня развития стран, регионов, результатов деятельности отдельных предприятий, при сопоставлении цен и т.д.

Относительные показатели интенсивности характеризуют отношение между разноименными абсолютными величинами. В их числе можно назвать показатели, отражающие качественную сторону деятельности предприятия — оборачиваемость (отдачу) собственного капитала, рентабельность, доходность того или иного вида деятельности и пр.

В процессе экономического анализа абсолютные и относительные величины должны рассматриваться во взаимосвязи, т.е. пользоваться относительными величинами нужно не формально, а представлять, какая абсолютная величина стоит за каждым относительным показателем. Необходимо также соблюдать сопоставимость сравниваемой величины и величины, принятой за базу сравнения.

В процессе анализа большое значение имеют *средние* величины, смысл которых — обобщение совокупности типичных, однородных показателей, явлений, процессов. Они позволяют абстрагироваться от случайных значений и колебаний. Средняя величина будет отра-

жать типичный уровень признака в данной совокупности единиц, когда она рассчитана по качественно однородной совокупности. В связи с этим метод средних величин используют в сочетании с методом группировок. Средние величины, характеризующие совокупность в целом, называют общими, а средние, отражающие особенность группы или подгруппы, — групповыми. Так, в аналитических группировках анализ групповых средних позволяет сделать вывод о наличии и направлении взаимосвязи между группировочным (факторным) признаком и результативным показателем.

Существует две категории средних величин: степенные средние (к ним относятся средняя арифметическая простая и взвешенная, средняя геометрическая, средняя хронологическая, средняя квадратическая и др.) и структурные средние (мода и медиана).

Порядок расчета некоторых видов средних величин следующий:

- средняя арифметическая простая

$$\bar{x} = \frac{\sum x_i}{n},$$

где x_i — варианты показателя; n — число вариантов;

- средняя арифметическая взвешенная

$$\bar{x} = \frac{\sum x_i f_i}{\sum f_i},$$

где x_i — варианты показателя; f_i — общая численность каждого варианта; $\sum f_i$ — общее число единиц совокупности;

- средняя геометрическая

$$\bar{x}_g = \sqrt[n]{x_1 \cdot x_2 \cdot \dots \cdot x_n},$$

где n — число вариантов (коэффициентов роста), которое будет на единицу меньше числа членов динамического ряда;

- средняя хронологическая

$$\bar{x} = \frac{\frac{1}{2}x_1 + x_2 + \dots + \frac{1}{2}x_n}{n - 1},$$

где x_1, x_2, \dots, x_n — уровень показателя на определенную дату; n — число дат.

Выбор того или иного вида средней производится в зависимости от цели исследования, экономической сущности усредненного показателя и характера имеющихся исходных данных.

Средняя арифметическая простая используется в тех случаях, когда все варианты возникают один раз или имеют одинаковые частоты в исследуемой совокупности.

Средняя арифметическая взвешенная используется в тех случаях, когда варианты показателя повторяются неодинаковое количество раз. При расчете средних по сгруппированным данным следует учитывать, что важное значение имеет обоснование и выбор веса при расчете средней арифметической взвешенной. Проиллюстрируем сказанное на следующем условном примере. Имеются данные о доле экспортной продукции в общей выручке предприятий (табл. 7.4).

Таблица 7.4

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА СРЕДНЕЙ ДОЛИ ЭКСПОРТА ПРЕДПРИЯТИЙ

Доля экспорта в выручке от реализации продукции	Число предприятий	Объем реализованной продукции предприятий группы, млн руб.
0,2	4	400
0,25	7	1150
0,35	5	1875
Итого	16	3425

Средняя доля экспорта, исчисленная как средняя арифметическая взвешенная по числу предприятий, является формальной средней:

$$\bar{x} = \frac{0,20 \cdot 4 + 0,25 \cdot 7 + 0,35 \cdot 5}{16} = \frac{4,30}{16} = 0,269 \text{ (26,9\%)}$$

Логически обоснованным можно считать выбор в качестве весов объемов реализованной продукции в каждой группе предприятий с определенной долей экспорта, поскольку доля экспорта получается делением объема экспорта на общую выручку предприятия:

$$\bar{x} = \frac{0,20 \cdot 400 + 0,25 \cdot 1150 + 0,35 \cdot 1875}{3425} = 0,299 \text{ (29,9\%)}$$

Теперь в числителе мы получили общую стоимость экспортной продукции, а в знаменателе — общую стоимость всей реализованной продукции (16 предприятий). Таким образом, в результате расчета определена средняя доля экспорта предприятий исследуемой совокупности, равная 0,299 (29,9%).

Средняя геометрическая используется для исчисления средних темпов роста исследуемых показателей в динамике.

Средняя хронологическая исчисляется по показателям, значения которых заданы в форме дискретных величин, варьирующих во вре-

мени. Например, для расчета показателей, характеризующих эффективность использования оборотных средств, средняя величина текущих активов определяется по бухгалтерскому балансу по формуле средней арифметической исходя из значений на начало и конец анализируемого периода. Более точный расчет средней величины активов за год можно получить по ежемесячным данным о состоянии активов, рассчитанной по формуле средней хронологической.

2. Сравнение.

Сравнение — наиболее распространенный способ анализа. Его сущность заключается в сопоставлении однородных объектов с целью выявления сходства либо различий между ними. С помощью этого метода решаются следующие основные задачи:

- выявление причинно-следственных связей между явлениями;
- проведение доказательств или опровержений;
- классификация и систематизация явлений.

Проводить сравнение можно по одному или нескольким критериям. В первом случае используются следующие методы и виды сравнения:

- сравнение фактических показателей с показателями бизнес-планов. Непременным условием такого сравнения должны быть сопоставимость, одинаковость структуры и содержания планов и отчетных показателей. На этом методе основан анализ отклонений;
- сравнение по данному критерию в динамике, расчет среднего темпа роста (снижения) значения данного показателя за единицу времени. Этот вид сравнения требует пересчета экономических показателей с применением индекса цен, тарифов, ставок;
- сравнение с эталоном, в качестве которого может фигурировать норматив, предприятие-конкурент и т.п.;
- сравнение со средними показателями — требует выявления качественно однородных явлений, которые позволяют определить общие тенденции и закономерности в развитии экономических процессов.

Для комплексной оценки результатов деятельности предприятия используется несколько критериев (уровень рентабельности, оборачиваемости, рост продаж и т.д.). На основе комплексной оценки проводится сравнительный анализ для определения рейтинга исследуемых хозяйствующих субъектов.

3. Группировки.

Группировка — это разделение совокупности данных на группы с целью изучения ее структуры или взаимосвязей между компонентами. В зависимости от задач исследования используются типологические (например, группировка предприятий по формам собственности); структурные — для оценки внутреннего строения показате-

лей, соотношения в нем отдельных частей (например, для изучения состава предприятий по уровню рентабельности, степени финансовых рисков, эффективности использования капитала и т.д.); аналитические группировки — для изучения взаимосвязи факторных и результативных показателей (например, зависимости суммы выданного банка кредита от величины процентной ставки).

4. Балансовый метод.

Балансовый метод применяется при изучении соотношения двух групп взаимосвязанных показателей и заключается во взаимоувязке большого числа экономических показателей между двумя итоговыми суммами. Этот способ широко распространен в практике бухгалтерского учета и планирования; при анализе правильности размещения и использования хозяйственных средств и источников их формирования. Прием балансовой увязки используется при изучении функциональных аддитивных связей, в частности, при анализе товарного баланса. Балансовый метод используется также для проверки правильности произведенных расчетов в факторном анализе: общее изменение результативного показателя должно равняться сумме изменений за счет отдельных факторов.

5. Факторный анализ.

Под факторным анализом понимается методика комплексного и системного изучения и измерения воздействия факторов на величину результативных показателей.

Совокупность факторных и результативных признаков, связанных одной причинно-следственной связью, называется факторной системой.

Модель факторной системы — это математическая формула, выражающая реальные связи между анализируемыми явлениями; в наиболее общем виде она может быть представлена выражением

$$y = f(x_1, x_2, \dots, x_n),$$

где y — результативный признак; x_n — факторные признаки.

Процесс построения аналитического выражения зависимости называется процессом моделирования изучаемого явления. Существуют два типа связей, которые подвергаются исследованию в процессе факторного анализа — стохастические и функциональные.

Связь называется *стохастической* (вероятностной), если каждому значению факторного признака соответствует множество значений результативного признака, т.е. определенное статистическое распределение. Связь называется *функциональной*, или жестко детерминированной, если каждому значению факторного признака соответствует вполне определенное неслучайное значение результативного признака.

Основные этапы факторного анализа:

- отбор факторов для анализа исследуемых результативных показателей;
- классификация и систематизация факторов с целью обеспечения системного подхода к их изучению;
- моделирование взаимосвязей между факторными и результативными показателями;
- расчет влияния факторов и оценка роли каждого из них в изменении величины результативного показателя;
- практическое использование факторной модели для управления экономическими процессами.

В детерминированном анализе выделяют следующие типы факторных моделей:

- *аддитивные модели*

$$y = \sum_{i=1}^n x_i = x_1 + x_2 + \dots + x_n.$$

В этой модели результативный показатель представляет собой алгебраическую сумму нескольких факторных признаков;

- *мультипликативные модели*

$$y = \prod_{i=1}^n x_i = x_1 \cdot x_2 \cdot \dots \cdot x_n.$$

Данная модель применяется в тех случаях, когда результативный показатель — произведение нескольких факторных признаков;

- *кратные модели*

$$y = \frac{x_1}{x_2}.$$

Применяется, когда результативный показатель есть частное от деления одного факторного показателя на величину другого;

- *смешанные (комбинированные) модели* — сочетание в различных комбинациях предыдущих моделей

$$y = (a + b) \cdot c; \quad y = \frac{a + b}{c}; \quad y = \frac{a}{b + c}; \quad y = \frac{a \cdot b}{c}.$$

Известен ряд приемов преобразования (моделирования) исходных факторных моделей. Так, моделирование мультипликативных и аддитивных факторных систем проводится путем расчленения комплексных факторов на составные элементы. Кратные модели могут быть преобразованы способами удлинения, формального разложения, расширения и сокращения.

Сущность методов факторного анализа заключается в оценке влияния факторов на результирующий показатель.

Для жестко детерминированных моделей эта задача решается с помощью методов дифференциального исчисления; цепных подстановок; абсолютных и относительных разниц; индексного; интегрального и др.; для стохастических моделей — с помощью метода корреляционного и регрессионного анализа, ковариационного анализа, метода главных компонент и др.

Все эти модели и методы приобрели достаточно широкое распространение, особенно в рамках традиционного ретроспективного анализа.

Наиболее распространенным видом анализа в хозяйственной практике является детерминированный факторный анализ. Основным результатом этого вида анализа — разложение прироста результативного показателя, обусловленного совместным влиянием или изменением факторных признаков, на сумму частных приростов результативного показателя, любой из которых обусловлен изменением только одного фактора. Приведем краткую характеристику методов детерминированного факторного анализа.

Метод дифференциального исчисления. При использовании этого метода предполагается, что общее приращение функций (результатирующего) показателя разлагается на слагаемые, значение каждого из которых определяется как произведение соответствующей частной производной на приращение переменной (фактора), по которой исчислена данная производная. В этом методе так называемый неразложимый остаток, который интерпретируется как логическая ошибка метода дифференцирования, просто отбрасывается.

Пусть имеется функция $y = f(x_1, x_2)$, тогда ее полное приращение определяется следующим образом:

$$\Delta y = \frac{\delta y}{\delta x_1} \Delta x_1 + \frac{\delta y}{\delta x_2} \Delta x_2 + o(\sqrt{\Delta x_1^2 + \Delta x_2^2}),$$

где Δy — приращение результативного показателя (функции); $\Delta x_1, \Delta x_2$ — факторные приращения соответствующих переменных; $\frac{\delta y}{\delta x_1}, \frac{\delta y}{\delta x_2}$ — частные производные; $o(\sqrt{\Delta x_1^2 + \Delta x_2^2})$ — бесконечно малая величина более высокого порядка, чем $(\sqrt{\Delta x_1^2 + \Delta x_2^2})$. Эта величина в расчетах отбрасывается.

Влияние факторов x_1 и x_2 на обобщающий показатель определяется по формулам:

$$\Delta y_{x_1} = \frac{\delta y}{\delta x_1} \Delta x_1;$$

$$\Delta y_{x_2} = \frac{\delta y}{\delta x_2} \Delta x_2.$$

Сумма влияния факторов представляет собой главную часть приращения резульативного показателя (Δy). Параметр $(\sqrt{\Delta x_1^2 + \Delta x_2^2})$ мал (достаточно близок к нулю) при малых изменениях факторов. Его значение может быть существенным (отличным от нуля) при больших изменениях факторов, что может привести к ошибкам в оценке влияния факторов.

Метод цепных подстановок позволяет определить влияние отдельных факторов на изменение величины резульативного показателя путем последовательной замены базисных значений факторов его фактической величиной, при этом все остальные факторы в конкретном промежуточном расчете остаются неизменными. Замена значений факторов осуществляется в определенной последовательности: сначала по количественным мультипликаторам, затем по структурным, в последнюю очередь — по качественным. Если в аналитической модели несколько, например, количественных мультипликаторов, то следует, рассуждая логически о влиянии факторов, выделить факторы первого и второго порядка и начинать замену с факторов первого уровня подчинения. Последующее сопоставление резульативных показателей до и после замены анализируемого фактора дает возможность рассчитать его влияние на изменение резульативного показателя.

Математическое описание способа цепных подстановок можно представить следующим образом:

- базисное значение резульативного показателя

$$y_0 = a_0 \cdot b_0 \cdot c_0$$

- промежуточные значения резульативного показателя

$$y_{\text{пр}}^1 = a_1 \cdot b_0 \cdot c_0;$$

$$y_{\text{пр}}^2 = a_1 \cdot b_1 \cdot c_0;$$

- фактическое значение

$$y_1 = a_1 \cdot b_1 \cdot c_1.$$

Общее отклонение резульативного показателя —

$$\Delta y = y_1 - y_0.$$

В том числе за счет:

- влияния первого фактора

$$\Delta y_a = y_{\text{пр}}^1 - y_0;$$

- влияния второго фактора

$$\Delta y_b = y_{\text{пр}}^2 - y_{\text{пр}}^1;$$

- влияния третьего фактора

$$\Delta y_c = y_1 - y_{\text{пр}}^2.$$

Баланс отклонений:

$$y_1 - y_0 = \Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c.$$

Недостатками метода цепных подстановок являются зависимость результатов расчетов от последовательности замены факторов и завышение влияния качественного фактора, на который ложится весь неразложимый остаток за счет совместного изменения факторов.

Способ абсолютных разниц принято считать разновидностью метода цепных подстановок. В данном случае в расчетах используются не абсолютные значения факторов, а их приращения. При этом получают сразу изменение резульативного показателя. Правило расчетов этим способом в мультипликативных моделях состоит в том, что при определении влияния количественного фактора его приращение умножается на величину базового качественного фактора, а при определении влияния качественного фактора его приращение умножается на фактическое значение количественного фактора.

Порядок аналитических расчетов этим методом в трехфакторной мультипликативной модели следующий:

$$y_0 = a_0 \cdot b_0 \cdot c_0;$$

$$y_1 = a_1 \cdot b_1 \cdot c_1.$$

Изменение резульативного показателя за счет влияния отдельных факторов составит:

$$\Delta y_a = \Delta a \cdot b_0 \cdot c_0;$$

$$\Delta y_b = a_1 \cdot \Delta b \cdot c_0;$$

$$\Delta y_c = a_1 \cdot b_1 \cdot \Delta c.$$

Баланс отклонений:

$$\Delta y = y_1 - y_0 = \Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c.$$

Способ относительных разниц является комбинацией метода цепных подстановок и индексного метода, так как в нем используются относительные отклонения в виде индексов, соблюдается последовательность цепной подстановки, что достигается расположением факторов в модели. Для определения влияния каждого фактора на резульативный показатель выполняется следующий расчет: базовое значение резульативного показателя умножается на индексы факторных показателей, предшествующих тому, влияние которого изучается в данном расчете, затем — на индекс анализируемого факторного показателя, уменьшенный на единицу:

$$\Delta y_a = y_0 \cdot (i_a - 1);$$

$$\Delta y_b = y_0 \cdot i_a \cdot (i_b - 1);$$

$$\Delta y_c = y_0 \cdot i_a \cdot i_b \cdot (i_c - 1),$$

где i_a, i_b, i_c — индивидуальные индексы факторных показателей.

Баланс отклонений:

$$\Delta y = y_1 - y_0 = \Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c.$$

Индексный метод является наиболее эффективным при факторном анализе внешней торговли. Рассмотрим основные формы индексов, условия применения, а также их аналитические возможности.

Основой для количественной оценки роли отдельных факторов в динамике изменений обобщающих показателей являются индексные модели. Для этой цели используют агрегатную форму сводного аналитического индекса. Агрегатная форма индекса наряду с индексированным признаком (динамика которого изучается) содержит признак — вес, который позволяет соизмерить разнородные элементы совокупности. Его значение в агрегатном индексе должно быть неизменным, чтобы не исказить оценку изменения индексированного признака. При построении аналитических индексов необходимо сначала выбрать весовой признак, а затем период, на уровне которого берется признак — вес.

Признак, непосредственно относящийся к изучаемому явлению и характеризующий его количественную сторону, называется первичным или количественным. Первичные признаки — объемные, их можно суммировать. Признаки, относящиеся к изучаемому явлению не непосредственно, а через один или несколько других признаков и характеризующие качественную сторону изучаемого явления, называются вторичными или качественными. Вторичные признаки — это всегда относительные показатели, их нельзя непосредственно суммировать в пространстве.

При выборе веса индекса принято руководствоваться следующим правилом: если строится индекс количественного показателя, то веса берутся за базисный период; при построении индекса качественного показателя используются веса отчетного периода.

Построим три индекса: стоимости продукции, физического объема продукции и цен.

Индекс стоимости продукции, или товарооборота (I_{pq}), представляет собой отношение стоимости продукции текущего периода ($\sum p_1 q_1$) к стоимости продукции в базисном периоде ($\sum p_0 q_0$) и определяется по формуле

$$I_{pq} = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_0},$$

где q — количество продукции в натуральном выражении; p — цена.

Такой индекс показывает, во сколько раз возросла (уменьшилась) стоимость продукции (товарооборота) отчетного периода по сравнению с базисным, или сколько процентов составляет рост (снижение) стоимости продукции. Разность числителя и знаменателя $(\sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_0)$ показывает, на сколько рублей увеличилась (уменьшилась) стоимость продукции в текущем периоде по сравнению с базисным.

Значение индекса стоимости продукции (товарооборота) зависит от двух факторов — изменения количества продукции и изменения цен, что обуславливает возможность и необходимость построения еще двух индексов: физического объема продукции и цен.

Индекс физического объема продукции — это индекс количественного показателя. В этом индексе индексируемой величиной будет количество продукции в натуральном выражении, а весом — цена. Формула индекса физического объема имеет следующий вид:

$$I_p = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_1},$$

где в числителе — условная стоимость произведенных в текущем периоде товаров в ценах базисного периода, а в знаменателе — фактическая стоимость товаров, произведенных в базисном периоде.

Индекс физического объема продукции показывает, во сколько раз возросла (уменьшилась) стоимость продукции из-за роста (снижения) объема ее производства, или сколько процентов составляет рост (снижение) стоимости продукции в результате изменения физического объема ее производства. Разность числителя и знаменателя $(\sum p_1 q_0 - \sum p_0 q_0)$ показывает, на сколько рублей изменилась стоимость продукции в результате роста (уменьшения) ее объема.

Индекс цен — это индекс качественного показателя. Индексируемой величиной будет цена товара, так как этот индекс характеризует изменение цен. Весом будет выступать количество произведенных товаров.

Индекс цен определяется по формуле

$$I_p = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_1},$$

где в числителе — фактическая стоимость продукции текущего периода, а в знаменателе — условная стоимость тех же товаров в ценах базисного периода.

Индекс цен показывает, во сколько раз возросла (уменьшилась) стоимость продукции из-за изменения цен, или сколько процентов составляет рост (снижение) стоимости продукции в результате изменения цен. Разность числителя и знаменателя ($\sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_1$) показывает, на сколько рублей изменилась стоимость продукции в результате роста (снижения) цен.

Между индексами стоимости, физического объема и цен существует следующая связь:

$$I_{pq} = I_p \cdot I_q$$

или

$$\frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_0} = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_1} \cdot \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_0 p_0}$$

Разность числителя и знаменателя каждого индекса — множителя выражает размер изменения общей абсолютной величины под влиянием изменения одного фактора. Алгебраическая сумма этих разностей равна разности числителя и знаменателя индекса стоимости продукции:

$$(\sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_1) + (\sum q_1 p_0 - \sum q_0 p_0) = \sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_0$$

Для характеристики изменения цен и физического объема используют индексы наряду с агрегатной формой, индексы, построенные в форме средних из индивидуальных индексов. Для расчета индексов в виде средних из индивидуальных используются следующие формулы в зависимости от периода, на уровне которого берется вес:

- индекс цен с текущими весами определяется как средняя гармоническая взвешенная из индивидуальных

$$I_p = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_1} = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum \frac{p_1 q_1}{i_p}}$$

- индекс цен с базисными весами определяется как средняя арифметическая взвешенная из индивидуальных

$$I_p = \frac{\sum p_1 q_0}{\sum p_0 q_0} = \frac{\sum i_p \cdot p_0 q_0}{\sum p_0 q_0}$$

Индексы в виде средних из индивидуальных использованы при анализе экспорта отдельных товаров в распределении по странам.

Индексный метод в экономическом анализе используется не только для выявления роли отдельных факторов в изменении результативного показателя, но и для оценки влияния изменения структуры совокупности на динамику.

Необходимость оценки структуры совокупности возникает в двух случаях: 1) при анализе объемных показателей или явлений, имеющих сложную структуру (например, в товарообороте — структура товарооборота). В этом случае на динамику изучаемого показателя оказывают влияние структурные сдвиги; 2) при изменении средних уровней изучаемых явлений.

Во внешней торговле к структурному фактору относят изменения не только в товарной структуре, но и в географии распределения экспорта и импорта по странам.

При анализе изменения средних уровней качественных признаков для оценки влияния структурных сдвигов на динамику этих уровней можно использовать индексы средних величин. Средняя величина в этом случае должна быть выражена в виде средней взвешенной, а изменение этой средней будет характеризоваться соотношением этих средних за отчетный и базисный периоды:

$$I_{\bar{x}}(I_{\text{перем}}) = \frac{\bar{x}_1}{\bar{x}_0} = \frac{\sum x_1 f_1}{\sum f_1} + \frac{\sum x_0 f_0}{\sum f_0}.$$

Этот индекс называется индексом переменного состава, так как отражает не только изменение определенного признака X , но и структуры совокупности $\frac{f_i}{\sum f_i}$ (изменение удельного веса отдельных элементов однородной совокупности).

На основе индекса переменного состава рассчитывают индексы постоянного (фиксированного) состава ($I_{\text{пост}}$) усредняемого признака и индекса структуры или структурных сдвигов ($I_{\text{стр}}$):

$$I_x(I_{\text{пост}}) = \frac{\sum x_1 f_1}{\sum f_1} \div \frac{\sum x_0 f_1}{\sum f_1} = \frac{\sum x_1 f_1}{\sum x_0 f_1};$$

$$I_d(I_{\text{стр}}) = \frac{\sum x_0 f_1}{\sum f_1} \div \frac{\sum x_0 f_0}{\sum f_0}.$$

Согласно общепринятому правилу структура совокупности как первичный признак при сравнении усредняемых признаков фиксируется на уровне отчетного периода, а качественный признак как вторичный при изменении структуры совокупности закрепляется на уровне базисного периода. Применение весов разных периодов в этом случае обеспечивает увязку индексов в следующую систему:

$$I_x(I_{\text{перем}}) = I_x(I_{\text{пост}}) \cdot I_d(I_{\text{стр}}).$$

На основе этого равенства оценивают влияние каждого из факторов на изменение среднего уровня изучаемого признака.

Если обозначить структуру совокупности $d_i = \frac{f_i}{\sum f_i}$, то рассматриваемые индексы приобретают следующий вид:

$$I_{\text{перем}} = \frac{\sum x_1 d_1}{\sum x_0 d_0}; \quad I_{\text{пост}} = \frac{\sum x_1 d_1}{\sum x_0 d_1}; \quad I_{\text{стр}} = \frac{\sum x_0 d_1}{\sum x_0 d_0}.$$

На основе этих формул можно рассчитать абсолютное изменение среднего уровня вторичного признака за счет отдельных факторов — самого усредняемого признака $\Delta \bar{x}_{(x)}$ и структуры $\Delta \bar{x}_{(d)}$:

$$\Delta \bar{x} = \Delta \bar{x}_{(x)} + \Delta \bar{x}_{(d)},$$

где

$$\Delta \bar{x} = \sum x_1 d_1 - \sum x_0 d_0 = \bar{x}_1 - \bar{x}_0;$$

$$\Delta \bar{x}_{(x)} = \sum x_1 d_1 - \sum x_0 d_1;$$

$$\Delta \bar{x}_{(d)} = \sum x_0 d_1 - \sum x_0 d_0.$$

Индексный метод использован при анализе динамики цен и факторов, формирующих изменение средних цен, с учетом сложившихся условий торговли и географии экспорта и импорта.

Глава 8. АНАЛИЗ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Экспортная операция представляет собой вид деятельности, направленной на продажу товара иностранному партнеру (покупателю) с вывозом товара из страны продавца. Внешнеторговые сделки могут заключаться напрямую непосредственно между экспортером и импортером — или косвенно, т.е. через внешнеторговых посредников. Эти операции исполняются как самими экспортерами, так и специализированными организациями. В экспортной сделке основным является договор (контракт) купли-продажи, в то время как остальные договоры (перевозки, страхования) имеют второстепенный характер.

Поэтому на первом этапе анализа эффективности экспортных операций проводится анализ выполнения контрактных обязательств предприятия перед иностранными контрагентами по основным параметрам — количеству, качеству поставляемого товара, срокам поставки, условиям платежа и др.

8.1. Анализ выполнения контрактных обязательств по поставкам экспортных товаров. Факторный анализ экспортной выручки

В первую очередь необходимо установить целесообразность анализа ВЭД организации. Для этого на предварительном этапе проводится анализ соотношения темпов роста выручки от реализации продукции и темпов роста выручки экспортируемой продукции; анализ динамики удельного веса экспортируемой продукции в общей выручке.

Если доля экспортируемой продукции в общей выручке от реализации продукции достаточно высока и увеличивается по сравнению с предшествующим периодом, это свидетельствует о том, что организация выпускает качественную, конкурентоспособную продукцию и эффективно развивается. Увеличение удельного веса экспортируемой продукции произойдет в случае превышения темпов роста ее выпуска и реализации по сравнению с темпами роста всей продукции.

В процессе анализа фактические данные сравнивают с плановыми, с данными предшествующих периодов, рассчитываются процент выполнения плана, абсолютное и относительное отклонение от плановых значений, от показателей периода, принятого за базисный.

В табл. 8.1 приведен пример анализа темпов роста объема продаж всей продукции и экспортируемой продукции условной организации.

Таблица 8.1

АНАЛИЗ ОБЪЕМА И ТЕМПОВ РОСТА РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ

Показатели	Базисный год	Отчетный год		Абсолютное отклонение (+; -)		Темп роста, %	
		план	факт	к базисному	к плановому	к базисному	к плановому
Реализованная продукция, млн руб.	110 592,0	163 847,6	182 249,0	+71 657,0	18 401,4	164,8	111,2
В том числе:							
экспортируемая, млн руб.	27 648,0	53 742,0	54 674,7	+27 026,7	+932,7	197,8	101,7
Удельный вес экспортируемой продукции, %	25,0	32,8	30,0	+5,0	-2,8	X	X

Таблица 8.2

АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ

Вид продукции	Структура реализованной продукции, %		Структура экспортируемой продукции, %		отклонение (+; -)
	базисный год	отчетный год	базисный год	отчетный год	
А	10,0	10,0	26,9	16,2	-10,7
Б	40,0	30,0	73,1	83,8	+10,7
В	30,0	40,0	-	-	-
Г	20,0	20,0	-	-	-
Итого	100	100	100	100	-

Из данных таблицы следует, что ВЭД занимает существенное место в деятельности организации: на экспорт в базисном году было поставлено 25% общего объема продукции, в отчетном году — 30%. За отчетный период общий объем экспортных поставок вырос почти в два раза, что превышает темп роста реализованной продукции в целом.

В том случае, если поставки продукции на экспорт сопоставимы по объемам с поставками на внутренний рынок, проводится отдельно анализ ВЭД организации.

Сравнительный анализ динамики общей выручки от продаж и выручки от экспорта продукции можно дополнить анализом структуры в разрезе номенклатуры выпускаемой продукции. Анализируя структуру реализации по видам продукции, оценивают структурную активность организации, мобильность номенклатуры и степень гибкости рыночной политики внутри страны и за рубежом.

Анализ структуры реализации предполагает изучение удельного веса каждого вида продукции в фактическом объеме продаж отчетного и базисного года.

Пример анализа структуры реализованной продукции по видам приведен в табл. 8.2.

Из приведенных данных видно, что, несмотря на большой удельный вес в структуре производимой в отчетном году продукции В, на экспорт она не поставляется по причине низкой конкурентоспособности. Большая часть произведенной продукции видов А и Б поставляется за рубеж.

Анализ выполнения обязательств по поставкам экспортных товаров включает анализ выполнения обязательств по физическому объему и стоимости экспортируемых товаров, оценку влияния отдельных факторов (физического объема, структуры и цены) на экспортную выручку; анализ своевременности исполнения обязательств; анализ выполнения обязательств по качеству товаров; анализ цен. В результате факторного анализа выясняются причины невыполнения обязательств по тем или иным позициям.

1. *Выполнение обязательств по физическому объему и стоимости экспортируемых товаров.*

Определяется выполнение обязательств по товарам и товарным группам (в натуральном и стоимостном выражении). Оценка выполнения обязательств по товарам и товарным группам основывается на сопоставлении планового и фактического их выпуска, т.е. плановой и фактической структуры выпускаемых товаров, степени выполнения обязательств по структуре (табл. 8.3).

В структуре поставляемой на экспорт продукции наибольший удельный вес занимает продукт Б, его удельный вес в отчетном году повысился по сравнению с базисным (58,5%) и составил 73,7%. На-

блюдаются несущественные отклонения от плановой структуры за счет увеличения доли поставок продукта Б и снижения доли поставок продукта А.

Подобным образом составляется таблица (табл. 8.4) для анализа выполнения обязательств в стоимостном выражении (руб. или долл.).

В структуре выручки от реализации продукции на экспорт и в отчетном и базисном году наибольший удельный вес занимает продукт Б — соответственно 83,8 и 73,1%. Доля продукта А снизилась в отчетном году по сравнению с базисным и составила всего лишь 16,2%.

Анализ выполнения обязательств в долларовом выражении проводится аналогично (табл. 8.5).

В отчетном году объем реализации в долларовом выражении по видам продукции вырос по сравнению с базисным периодом. Рост всего объема поставок продукции почти вдвое (191,4%) был обеспечен в основном ростом поставок продукта Б, на долю которого приходится 83,8% в общем объеме. Плановое значение показателя по этому виду было перевыполнено на 100,8%. Однако обязательства по всему объему поставок не выполнены (98,5%) из-за невыполнения обязательств по продукции А.

При оценке выполнения контрактных обязательств по поставкам экспортных товаров проводится факторный анализ.

Коэффициент выполнения контрактных обязательств (K^N) определяется итоговым показателем, отражающим отношение стоимости фактической выручки к стоимости контрактных обязательств. Такой показатель можно исчислить по формуле

$$K^N = \frac{N_{\Phi}}{N_{\Pi}},$$

где N_{Φ} — стоимость фактической выручки отчетного периода; N_{Π} — стоимость выручки, которую организация планировала получить от выполнения контрактных обязательств.

Учитывая, что стоимость контрактных обязательств, т.е. выручка от их выполнения, представляет собой произведение физического объема экспорта на цену, коэффициент выполнения контрактных обязательств можно представить в следующем виде:

$$K^N = \frac{N_{\Phi}}{N_{\Pi}} = \frac{\sum P_{\Phi} \cdot Q_{\Phi}}{\sum P_{\Pi} \cdot Q_{\Pi}},$$

где Q_{Π} — физический объем контрактных обязательств по экспорту, установленный при подписании контракта, ед.; Q_{Φ} — фактический физический объем экспорта за отчетный период, ед.;

Таблица 8.3

ВЫПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ТОВАРАМ И ТОВАРНЫМ ГРУППАМ В НАТУРАЛЬНОМ ВЫРАЖЕНИИ

Вид продукции	Базисный год		Отчетный год				Абсолютное отклонение		Темп роста (снижения), %	
	т	%	план		факт		от базисного	от планового	к базисному	к плано-вому
			т	%	т	%				
А	1275	41,5	1200	27,3	1095	26,3	-180	-105	85,9	91,2
Б	1800	58,5	3190	72,7	3075	73,7	+1275	-115	170,8	96,4
Итого	3075	100	4390	100	4170	100	+1095	-220	135,6	95,0

Таблица 8.4

ВЫПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В СТОИМОСТНОМ ВЫРАЖЕНИИ, руб.

Вид продукции	Базисный год		Отчетный год				Абсолютное отклонение		Темп роста (снижения), %	
	млн руб.	%	план		факт		от базисного	от плана	к базисному	к плано-вому
			млн руб.	%	млн руб.	%				
А	7425,0	26,9	9720,0	18,1	8841,2	16,2	+1416,2	-878,8	119,1	91,0
Б	20 223,0	73,1	44 022,0	81,9	45 833,5	83,8	+25 610,5	+1 811,5	226,6	104,1
Итого	27 648,0	100	53 742,0	100	54 674,7	100	+27 026,7	+932,7	197,8	101,7

Таблица 8.5

ВЫПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ДОЛЛАРОВОМ ВЫРАЖЕНИИ

Вид продукции	Базисный год		Отчетный год				Абсолютное отклонение		Темп роста (снижения), %	
	тыс. долл.	%	план		факт		от базисного	от плана	к базисному	к плано-вому
			тыс. долл.	%	тыс. долл.	%				
А	247,5	26,9	324,0	18,1	285,3	16,2	+37,7	-38,8	115,2	88,0
Б	674,1	73,1	1467,4	81,9	1478,5	83,8	+804,4	+11,1	219,3	100,8
Итого	921,6	100	1791,4	100	1763,8	100	+842,1	-27,7	191,4	98,5

P_n — цены, установленные при подписании контракта (базовые); P_ϕ — фактически сложившиеся цены.

Если в этой формуле используются цены в иностранной валюте, то при расчете необходимо учесть изменение курса ЦБ РФ к иностранной валюте. Для этого числитель и знаменатель приведенной формулы умножаются на курс ЦБ РФ к иностранной валюте соответственно на момент выполнения и подписания контракта.

Учитывая, что в процессе выполнения контрактных обязательств может быть предусмотрена корректировка физического объема и цен, либо в силу ряда причин может произойти их фактическое изменение, в процессе анализа необходимо измерить влияние каждого из этих факторов на изменение показателя выручки от экспорта.

При проведении факторного анализа динамики или выполнения контрактных обязательств по экспорту продукции определяется влияние следующих факторов: 1) физического объема экспорта; 2) цены поставок; 3) структурных сдвигов. Для количественной оценки влияния каждого фактора можно использовать метод цепных подстановок и индексный метод.

Рассмотрим порядок расчета коэффициентов выполнения контрактных обязательств с учетом изменения физического объема и ценового фактора *индексным методом*.

Чтобы определить влияние на величину выручки от экспорта отклонений физического объема выполненных обязательств от принятых, нужно исчислить по базовым контрактным ценам как объем принятых обязательств, так и объем фактического экспорта:

$$K^Q = \frac{\sum P_n \cdot Q_\phi}{\sum P_n \cdot Q_n},$$

где K^Q — коэффициент выполнения обязательств по физическому объему.

Чтобы определить степень влияния отклонений в ценах, фактический объем экспорта за отчетный период оценивается по базовым контрактным ценам и по фактическим ценам реализации. Вычислив отношение стоимости фактического экспорта по фактическим ценам к его стоимости, исчисленной по базисным контрактным ценам, получим коэффициент изменения цен (K^P):

$$K^P = \frac{\sum Q_\phi \cdot P_\phi}{\sum Q_\phi \cdot P_n}.$$

Общее изменение составит

$$K^N = K^Q \cdot K^P.$$

Влияние факторов физического объема и цен в количественном выражении достигается расчетом разницы числителя и знаменателя в соответствующих формулах. Сравнивая стоимость фактического экспорта по базовым контрактным ценам и стоимость контрактных обязательств, рассчитанных также по базовым контрактным ценам, выявляем абсолютную сумму отклонений в выполнении контрактных обязательств за счет изменения физического объема экспорта:

$$\pm \Delta N^Q = \sum P_n \cdot Q_\phi - \sum P_n \cdot Q_n.$$

Путем сопоставления двух величин — фактического экспорта по фактическим ценам и фактического экспорта по базовым контрактным ценам выявляется абсолютная сумма отклонений в выполнении контрактных обязательств за счет изменения цен:

$$\pm \Delta N^P = \sum Q_\phi \cdot P_\phi - \sum Q_\phi \cdot P_n.$$

Общая сумма абсолютных отклонений выручки составит

$$\pm \Delta N = N_\phi - N_n = \sum P_\phi \cdot Q_\phi - \sum P_n \cdot Q_n = \pm \Delta N^Q \pm \Delta N^P.$$

Рассмотрим методику факторного анализа на основе данных, представленных в табл. 8.6

Исходя из данных таблицы оценим влияние изменения физического объема и цен на степень выполнения контрактных обязательств.

Степень (коэффициент) выполнения контрактных обязательств составила

$$K^N = \frac{\sum P_\phi \cdot Q_\phi}{\sum P_n \cdot Q_n} = \frac{1\,763\,708}{1\,791\,400} = 0,9845, \text{ или } 98,45\%.$$

Коэффициент выполнения обязательств по физическому объему:

$$K^Q = \frac{\sum P_n \cdot Q_\phi}{\sum P_n \cdot Q_n} = \frac{270 \cdot 1095 + 460 \cdot 3075}{270 \cdot 1200 + 460 \cdot 3190} = 0,9546, \text{ или } 95,46\%.$$

Коэффициент изменения цен:

$$K^P = \frac{\sum Q_\phi \cdot P_\phi}{\sum Q_\phi \cdot P_n} = \frac{1095 \cdot 260,5 + 3075 \cdot 480,8}{1095 \cdot 270 + 3075 \cdot 460} = 1,03137, \text{ или } 103,137\%.$$

Общее изменение коэффициента составило

$$K^N = K^Q \cdot K^P = 0,9546 \cdot 1,03137 = 0,9845, \text{ или } 98,45\%.$$

Таблица 8.6

**ИНФОРМАЦИЯ О ВЫПОЛНЕНИИ КОНТРАКТНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ
И ДИНАМИКЕ ЭКСПОРТА ПРОДУКЦИИ**

Вид продукции	Объем поставок, т			Средняя цена, долл.			Стоимость экспорта, долл.		
	Базисный год	Отчетный год		Базисный год	Отчетный год		Базисный год	Отчетный год	
		план	факт		план	факт		план	факт
Продукт А	1275	1200	1095	194,1	270	250,5	247 500	324 000	285 248
Продукт Б	1800	3190	3075	374,5	460	480,8	674 100	1 467 400	1 478 460
Итого	3075	4390	4170				921 600	1 791 400	1 763 708

Абсолютная сумма невыполненных обязательств в стоимостном выражении:

$$\sum P_{\phi} \cdot Q_{\phi} - \sum P_{\pi} \cdot Q_{\pi} = 1\,763\,708 - 1\,791\,400 = -27\,692 \text{ долл.}$$

Абсолютная сумма отклонений за счет уменьшения объема экспорта:

$$\sum P_{\pi} \cdot Q_{\phi} - \sum P_{\pi} \cdot Q_{\pi} = [(270 \cdot 1095) + (460 \cdot 3075)] - [(270 \cdot 1200) + (460 \cdot 3190)] = -81\,250 \text{ долл.}$$

Абсолютная сумма отклонений за счет изменения цен:

$$\sum Q_{\phi} \cdot P_{\phi} - \sum Q_{\phi} \cdot P_{\pi} = [(1095 \cdot 260,5) + (3075 \cdot 480,8)] - [(1095 \cdot 270) + (3075 \cdot 460)] = 53\,650 \text{ долл.}$$

Таким образом, обязательства экспортера в стоимостном выражении составили 1 791 400 долл., а выполнены были в сумме 1 763 708 долл., невыполнение обязательств в размере 27 692 долл. было вызвано уменьшением количества экспортируемой продукции.

При анализе влияния структурного фактора на общее изменение стоимости экспорта необходимо учитывать изменения не только в товарной структуре, но и в географии распределения экспорта по странам.

Рассмотрим методику анализа влияния структурных факторов на изменение фактической стоимости экспорта отчетного года по сравнению с прошлым (базисным) годом *индексным методом*.

В табл. 8.7 приведены данные по экспорту в разрезе сегментов — по товарам и странам.

Средние цены продукции А и Б по трем странам определены как средние взвешенные:

- в базисном году

$$\bar{P}_0 = \frac{\sum p_0 q_0}{\sum q_0};$$

- в отчетном году

$$\bar{P}_1 = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum q_1}.$$

Средние цены продукции А составили:

$$\bar{P}_{0(A)} = \frac{247\,500}{1275} = 194,1 \text{ долл.};$$

$$\bar{P}_{1(A)} = \frac{285\,300}{1095} = 260,5 \text{ долл.}$$

Таблица 8.7

**ЭКСПОРТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ПРОДУКЦИИ В РАСПРЕДЕЛЕНИИ
ПО СТРАНАМ**

Вид продукции	Базисный год			Отчетный год			Индивидуаль- ный индекс средних цен, %
	Коли- чество, т	Средняя цена, долл.	Стоимость, долл.	Коли- чество, т	Средняя цена, долл.	Стоимость, долл.	
Продукция А, всего	1275	194,1	247500	1095	260,5	285 300	134,2
В том числе по странам:							
Х	300	150	45 000	180	210	37 800	140,0
У	375	180	67 500	450	240	108 000	133,3
З	600	225	135 000	465	300	139 500	133,3
Продукция Б, всего	1800	374,5	674 100	3075	480,8	1 478 500	128,38
В том числе по странам:							
Х	210	330	69 300	780	420	327 600	127,3
У	1290	420	541 800	2115	525	1 110 400	125,0
З	300	210	63 000	180	225	40 500	107,1
Итого			921 600			1 763 800	

Средние цены продукции Б составили:

$$\bar{P}_{0(B)} = \frac{674\,100}{1800} = 374,5 \text{ долл.};$$

$$\bar{P}_{1(B)} = \frac{1\,478\,500}{3075} = 480,8 \text{ долл.}$$

Индекс средних цен по двум видам продукции рассчитывают по формуле

$$I_{\bar{p}} = \frac{\sum \bar{p}_1 q_1}{\sum \bar{p}_0 q_1} = \frac{1\,763\,800}{\left(\frac{247\,500}{1275} \cdot 1095\right) + \left(\frac{674\,100}{1800} \cdot 3075\right)} = \frac{1\,763\,800}{1\,364\,148} = 1,2929, \text{ или } 129,3\%.$$

Этот же результат получим, если воспользуемся модифицированной формулой Пааше:

$$I_{\bar{p}} = \frac{\sum \bar{p}_1 q_1}{\sum \frac{p_1 q_1}{i_p}} = \frac{1\,763\,800}{\frac{285\,300}{1,342} + \frac{1\,478\,500}{1,2838}} = 129,3\%.$$

Далее необходимо рассчитать индексы средних цен по отдельным странам. При этом в расчет принимаются цены на товары, сложившиеся по странам, а не усредненные по группам стран. Для этого составляем расчетную таблицу (табл. 8.8).

Таблица 8.8

**ДААННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА ИНДЕКСА СРЕДНИХ ЦЕН
ПО ОТДЕЛЬНЫМ СТРАНАМ**

Вид продукции	Страна	Количество в отчетном периоде, т	Средняя цена по странам в базисном году, долл.	Стоимость в ценах базисного периода, тыс. долл.
		q_1	$\bar{p}_{ос}$	$\bar{p}_{ос} q_1$
А	Х	180	150	27 000
	У	450	180	81 000
	З	465	225	104 600
Итого		1095	194,1	212 600
Б	Х	780	330	257 400
	У	2115	420	888 300
	З	180	210	37 800
Итого		3075	384,9	1 183 500
Всего				1 396 100

Средние цены в базисном году по странам (\bar{p}_{0c}) представляют собой условные цены, которые имели бы место при фактическом объеме экспорта:

$$\bar{p}_{0c} = \frac{\sum \bar{p}_0 q_1}{\sum q_1}.$$

Рассчитаем индекс средних цен, используя следующую формулу:

$$I_{\bar{p}} = \frac{\sum \bar{p}_{1c} q_1}{\sum \bar{p}_{0c} q_1} = \frac{1\,763\,800}{1\,396\,100} = 1,263, \text{ или } 126,3\%.$$

Абсолютный прирост выручки от экспорта, обусловленный изменением средних цен экспорта, составил

$$\begin{aligned} \Delta \sum pq(\bar{p}) &= \sum \bar{p}_{1c} q_1 - \sum \bar{p}_{0c} q_1 = \\ &= 1\,763\,800 - 1\,396\,100 = 367\,700 \text{ долл.} \end{aligned}$$

Таким образом, между двумя индексами, рассчитанными разными способами, обнаруживается разница: в первом случае средние цены увеличились на 29,3%, во втором — на 26,3%.

Это расхождение объясняется изменением структуры географического распределения экспорта. За счет того, что в стране *Y*, где средняя цена товара *B* больше, чем в странах *X* и *Z*, доля страны *Y* в экспорте отчетного года по сравнению с базисным увеличилась. В то же время доля страны *Z*, где средняя цена товара *B* ниже, чем в других странах, уменьшилась. Что касается товара *A*, то для него средняя условная и фактическая цена за базисный период (\bar{p}_{0c} и \bar{p}_0) практически не изменилась.

Индекс средних цен, рассчитанный вторым методом (126,3%), исключает влияние изменений в географии экспорта. В связи с этим, сопоставляя индексы средних цен, рассчитанные с помощью первого и второго методов, получаем оценку влияния изменений географической структуры:

$$I_{\text{геогр.стр}} = \frac{129,3}{126,3} = 1,0237, \text{ или } 102,4\%.$$

К тому же результату можно прийти, если использовать другую формулу:

$$I_{\text{геогр.стр}} = \frac{\sum \bar{p}_{0c} q_1}{\sum \bar{p}_0 q_1} = \frac{1\,396\,100}{1\,364\,148} = 1,0234, \text{ или } 102,34\%.$$

Небольшие расхождения связаны с округлением в расчетах средних цен \bar{p}_{0c} и \bar{p}_0 .

Абсолютный прирост экспортной выручки в отчетном периоде по сравнению с базисным за счет изменения внешнеторговых цен экспорта продукции в отдельные страны составил

$$\begin{aligned}\Delta \sum pq(\bar{p}_C) &= \sum \bar{p}_{0C}q_1 - \sum \bar{p}_0q_1 = \\ &= 1\,396\,100 - 1\,364\,148 = 31\,952 \text{ долл.}\end{aligned}$$

Следовательно, изменения географического распределения экспорта по странам в отчетном периоде по сравнению с базисным привели к увеличению средних цен на 2,4%. Влияние структурных сдвигов на индекс средних цен происходит и в связи с изменением удельного веса однородного товара с различным уровнем экспортных (импортных) цен или изменением соотношения товаров по товарной группе, цены на которые изменяются различными темпами (ассортиментные сдвиги).

Чтобы оценить изменение структурных сдвигов и их влияние на индекс средних цен, необходимо рассчитать соотношение индексов средних цен с разными весами:

$$I_{\text{ас.сдв}} = \frac{\sum p_{1C}q_1}{\sum p_{0C}q_1} \cdot \frac{\sum p_{1C}q_0}{\sum p_{0C}q_0}$$

В результате расчетов получим:

$$\begin{aligned}I_{\text{ас.сдв}} &= \frac{1\,763\,800}{1\,396\,100} \cdot \frac{1\,165\,350}{921\,600} = \frac{1,2633}{1,2651} = \\ &= 0,9986, \text{ или } 99,9\%,\end{aligned}$$

где

$$\begin{aligned}\sum p_{1C}\sum q_0 &= (210 \cdot 300) + (240 \cdot 375) + (300 \cdot 600) + \\ &+ (420 \cdot 210) + (525 \cdot 1290) + (225 \cdot 300) = 1\,165\,950 \text{ долл.}\end{aligned}$$

Следовательно, ассортиментные сдвиги в товарной структуре экспорта за сравниваемые периоды незначительно повлияли на изменение средних цен.

Обычно ассортиментный фактор отсутствует ($I_{\text{ас.сдв}} = 1$), если экспорт (импорт) товаров изменяется в одном отношении и удельный вес каждого товара остается неизменным. Этот же результат индекс ассортиментных сдвигов может иметь и в случае значительных изменений в ассортименте, когда индивидуальные индексы цен всех товаров одинаковы. Однако ни один из указанных случаев в экспорте и импорте товаров не встречается, поэтому ассортиментные сдвиги всегда следует учитывать при анализе стоимостных показателей внешней торговли. Таким образом, на основе рассчитанных индексов получаем следующую систему:

$$I_p = I_{\text{ср.цен}} \cdot I_{\text{геогр.стр}} \cdot I_{\text{ас.сдв}},$$

где $I_{\text{ср.цен}}$ — индекс средних цен в чистом виде (без учета структурных изменений).

$$I_p = 129,3 = 126,3 \cdot 102,4 \cdot 99,9.$$

Если рассчитать индексы физического объема экспорта (I_q) и индекс стоимости экспорта в текущих ценах (I_{pq}), то можно получить систему взаимосвязанных индексов, характеризующих роль отдельных факторов в изменении стоимости экспорта:

$$I_{pq} = I_q \cdot I_{\text{ср.цен}} \cdot I_{\text{геог.стр}} \cdot I_{\text{ас.сдв}}$$

При расчете индекса физического объема экспорта (I_q) воспользуемся *формулой Ласпейреса*, в которой числитель определяется делением стоимости продукции отчетного периода на индекс цен:

$$I_q = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_0 p_0} = \frac{\sum q_1 p_0}{q_0 p_0}$$

В нашем примере

$$I_q = \frac{1\,364\,148}{921\,600} = 1,4802, \text{ или } 148,0\%.$$

Изменение физического объема экспорта привело к увеличению экспортной выручки на 442 548 долл.:

$$\Delta \sum pq(q) = \sum q_1 p_0 - \sum q_0 p_0 = 1\,364\,148 - 921\,600 = 442\,548 \text{ долл.}$$

Агрегатный индекс стоимостного объема экспорта определим следующим образом:

$$I_{pq} = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_0} = \frac{1\,763\,800}{921\,600} = 1,9138, \text{ или } 191,4\%.$$

Общий абсолютный прирост экспортной выручки составил

$$\Delta \sum pq = \sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_0 = 1\,763\,800 - 921\,600 = 842\,200 \text{ долл.}$$

В результате проведенных расчетов получим следующую систему взаимосвязанных индексов:

$$I_{pq} = 191,4 = 148,0 \cdot 126,3 \cdot 102,4 \cdot 99,9.$$

Таким образом, общее увеличение стоимости экспорта товаров на 91,4%, или на 842 200 долл., произошло за счет следующих факторов:

- физического объема на 48,0% (442 548 долл.);
- роста цен на 26,3% (367 700 долл.);
- изменения географической структуры на 2,4% (31 952 долл.);
- влияния изменения ассортимента сдвигов в сторону очень незначительного уменьшения на 0,1%.

При однонаправленном изменении факторов, формирующих результирующий показатель, может быть рассмотрена структура темпа прироста результирующего показателя, т.е. определена доля каждого фактора в общем приросте.

В приведенном примере благодаря изменению физического объема экспорта получено 52,55% всего прироста стоимости экспорта в отчетном году по сравнению с базисным годом:

$$\left(\frac{1,4802 - 1}{1,9138 - 1} \cdot 100\% \right).$$

За счет изменения средних цен экспорта имеем 47,45% общего прироста стоимости экспорта:

$$\left(\frac{1,9138 - 1,4802}{1,9138 - 1} \cdot 100\% \right).$$

Результаты расчетов свидетельствуют о том, что преобладающее влияние на увеличение выручки от экспорта продукции оказал рост экспорта в натуральном выражении (52,55%), а на долю роста средних цен приходится 47,45% общего прироста экспортной выручки.

Причины изменения факторов устанавливаются и тщательно анализируются. Недовыполнение плановых обязательств по экспорту товаров и изменение этого показателя по сравнению с уровнем базисного года могут быть вызваны различными причинами. Причины изменения физического объема экспортных поставок — срыв поставок исходного сырья для производства экспортной продукции, задержки в транспортировке, качественные характеристики товара, трудности реализации товара на рынке конкретной страны и т.д. Изменение структуры экспортируемой продукции происходит вследствие снижения спроса на определенный вид продукции, увеличения себестоимости вида продукции, изменения качества производимой продукции и др. Причинами изменения цен являются изменение конъюнктуры мирового рынка, изменение курса валют и т.д.

Как уже отмечалось, при проведении факторного анализа выполнения экспортных обязательств по стоимостным показателям необходимо учитывать колебания валютного курса. Влияние изменения курса рубля к иностранной валюте измеряется методом цепных подстановок в мультипликативной модели следующего вида:

$$N_{\text{руб.}} = N_{\text{долл.}} \cdot K_{\text{в}},$$

где $N_{\text{руб.}}$ — рублевый эквивалент экспортной выручки; $N_{\text{долл.}}$ — долларовый эквивалент экспортной выручки; $K_{\text{в}}$ — среднегодовой обменный курс рубля к доллару.

На основе информации о выполнении контрактных обязательств в долларовом и рублевом эквиваленте экспортной выручки, представленной в табл. 8.9, оценим влияние изменения общего объема договорных обязательств и валютного курса на изменение объемов экспорта в рублевом выражении.

Таблица 8.9

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА В ДОЛЛАРОВОМ И РУБЛЕВОМ ЭКВИВАLENTE

Показатели	Отчетный год		Абсолютное отклонение	Темп роста (снижения), %
	план	факт		
Экспортная выручка, долл.	1 791 400	1 763 708	-27 692	98,45
Экспортная выручка, руб.	53 742 000	56 438 656	2 696 656	105,02
Средний курс, руб./долл.	30	32	2	106,67

Экспортная выручка в рублевом выражении в соответствии с заключенными контрактами должна была составить:

$$N_{\text{руб.}}^{\text{п}} = N_{\text{долл.}}^{\text{п}} \cdot K_{\text{в}}^{\text{п}} = 1\,791\,400 \cdot 30 = 53\,742\,000 \text{ руб.}$$

Фактически выручка составила:

$$N_{\text{руб.}}^{\text{ф}} = N_{\text{долл.}}^{\text{ф}} \cdot K_{\text{в}}^{\text{ф}} = 1\,763\,708 \cdot 32 = 56\,438\,656 \text{ руб.}$$

В отчетном году фактическая рублевая выручка от экспорта превысила контрактные обязательства на сумму 2 696 656 руб.

$$\begin{aligned} \Delta N_{\text{руб.}}^{\text{ф}} &= N_{\text{долл.}}^{\text{ф}} - N_{\text{в}}^{\text{ф}} = 56\,438\,656 - 53\,742\,000 = \\ &= 2\,696\,656 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Негативное влияние оказало снижение общего объема договорных обязательств в долларовом выражении:

$$\begin{aligned} \Delta N_{\text{руб.}}^{\text{н}} &= N_{\text{долл.}}^{\text{ф}} \cdot K_{\text{в}}^{\text{п}} - N_{\text{долл.}}^{\text{п}} \cdot K_{\text{в}}^{\text{п}} = \\ &= 1\,763\,708 \cdot 30 - 1\,791\,400 \cdot 30 = -830\,760 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Позитивное влияние оказало повышение валютного курса:

$$\begin{aligned} \Delta N_{\text{руб.}}^{\text{к}} &= N_{\text{долл.}}^{\text{ф}} \cdot K_{\text{в}}^{\text{ф}} - N_{\text{долл.}}^{\text{п}} \cdot K_{\text{в}}^{\text{п}} = \\ &= 1\,763\,708 \cdot 32 - 1\,763\,708 \cdot 30 = 3\,527\,416 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Таким образом, повышение курса рубля к доллару с 30 руб. за 1 долл. (на момент подписания контракта) до 32 руб. за 1 долл. (на момент выполнения контракта) обеспечило рост фактической рублевой выручки от экспорта.

Необходимо отметить также, что при повышении курса рубля к иностранной валюте произошло увеличение коэффициента выполнения контрактных обязательств, который составил 105,02%.

Анализ выполнения обязательств по поставкам в натуральных и стоимостных единицах измерения должен быть дополнен анали-

зом своевременности исполнения обязательств по экспортным контрактам.

2. Выполнение обязательств по срокам их поставки.

Целью анализа является выявление суммы обязательств, просроченных исполнением, и причин нарушения сроков поставок. Информацию для анализа можно получить из оперативных отчетов о поставках товаров по контрактам.

Важность данного этапа анализа состоит в том, что помимо несвоевременного получения выручки несоблюдение сроков поставок влечет за собой уплату штрафов, пеней и неустоек, что в дальнейшем отрицательно сказывается на показателях эффективности организации и с учетом ухудшающейся коммерческой репутации может поставить под сомнение возможность ее функционирования в обозримом будущем.

Показатель просроченных поставок продукции ($P_{\text{пр}}$) характеризует удельный вес стоимости товаров, не поставленных в срок на определенную отчетную дату, в общей стоимости товаров, которые должны были быть поставлены за данный отчетный период в соответствии с заключенными контрактами.

Показатель просроченных поставок имеет следующий вид:

$$P_{\text{пр}} = \frac{\sum N_{\text{пр}}}{\sum N_{\text{и}}},$$

где $\sum N_{\text{пр}}$ — сумма обязательств по контрактам, просроченным в течение года; $\sum N_{\text{и}}$ — сумма обязательств по контрактам, подлежащим исполнению в течение года.

При расчете этого показателя учитывается стоимость просроченных исполнением контрактных обязательств только на отчетную дату. Просроченные обязательства, погашенные в пределах отчетного периода, в данном случае не учитываются, хотя эти нарушения также отрицательно влияют на финансовое положение организации. Поэтому в качестве базы для определения коэффициента просроченности целесообразнее брать данные не на отчетную дату, а за отчетный период.

Показатель просроченных поставок за отчетный год сравнивается с уровнем предшествующего года.

На данном этапе осуществляется также анализ ритмичности поставок продукции на экспорт в натуральном и стоимостном выражении. В последнем случае весь фактический объем реализации продукции пересчитывается по плановым ценам. Анализ может проводиться по всей продукции или по отдельным ее видам.

Ритмичная работа — основное условие своевременного выполнения обязательств по срокам их поставок. Наиболее распространен-

ными показателями ритмичности работы организации являются коэффициент ритмичности и коэффициент вариации.

Коэффициент ритмичности определяют отношением числа периодов, за которые выполнены обязательства по физическому объему, и стоимости экспортируемых товаров к общему их количеству. Так, если организацией обязательства выполнены в девяти месяцах из 12, коэффициент ритмичности равен 0,75 (9:12), или ритмичным их выполнение было только на 75,0%.

При исследовании ритмичности используется также прием сравнения фактического объема реализации с запланированным. В этом случае рассчитывается отношение фактического (но не выше планового уровня) объема реализации к плановому.

Коэффициент вариации (v) определяется как отношение среднеквадратического отклонения (δ) от планового объема за месяц (квартал) к среднемесячному (среднеквартальному) плановому объему:

$$\delta = \sqrt{\frac{(x_i - \bar{x})^2}{n}};$$
$$v = \frac{\delta \cdot 100}{\bar{x}},$$

где x_i — процент выполнения плана, или темп изменения в динамике по изучаемому показателю за каждый месяц (квартал); \bar{x} — процент выполнения плана, или темп повышения (снижения) в динамике по анализируемому показателю за год; n — число месяцев (кварталов) изучаемого периода.

Среднее квадратическое отклонение позволяет изучить и оценить колебания в развитии анализируемого показателя. По коэффициенту вариации (неравномерности) можно проанализировать неравномерность развития исследуемого показателя.

Коэффициент равномерности ($K_{\text{равн}}$) рассчитывается по следующей формуле:

$$K_{\text{равн}} = 100 - v.$$

В процессе анализа необходимо подсчитать упущенные возможности организации по выпуску и реализации экспортируемой продукции в связи с неритмичной работой. В заключение анализа разрабатывают конкретные мероприятия по устранению причин неритмичной работы.

3. Анализ выполнения обязательств по качеству.

Анализ качества начинается с сопоставления качественных параметров экспортной продукции с параметрами ГОСТа или ISO.

После этого фактические качественные параметры могут быть сопоставлены с параметрами продукции, производимой у конкурентов как внутри страны, так и за рубежом.

При анализе выполнения обязательств по качеству используются следующие показатели: коэффициент сортности поставляемой продукции, коэффициент потерь экспортной выручки, удельный вес некачественной продукции.

Коэффициент сортности поставляемой продукции (K_c) является обобщающим показателем, характеризующим качество продукции, и определяется по формуле

$$K_c = \frac{\sum_i \sum_k B_{ik} \cdot \Pi_{ik}}{\sum_i \sum_k B_{ik} \cdot \Pi_{iB}}$$

где i — вид продукции организации; k — сорт по каждому виду продукции; B_{ik} — объем продукции данного сорта в натуральном выражении; Π_{ik} — цена сорта; Π_{iB} — цена высшего сорта по i -му виду продукции.

Данный коэффициент характеризует продукцию организации по сортам (если значение коэффициента стремится к 1, то вся продукция организации — высших сортов), а также с точки зрения разрыва цен.

Расчет коэффициента сортности рассмотрим на условном примере по данным, приведенным в табл. 8.10.

Таблица 8.10

АНАЛИЗ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ

Сорт продукции	Цена за 1 т, по видам продукции, долл.		Объем продукции по видам, т		Стоимость продукции по видам, долл.	
	А	Б	А	Б	А	Б
I	270	460	840	2560	226 800	1 177 600
II	243	414	240	480	58 320	198 720
III	216	368	120	160	25 920	58 880
Итого			1200	3200	311 040	1 435 200

Коэффициент сортности составит

$$K_c = \frac{311\,040 + 1\,435\,200}{1200 \cdot 270 + 3200 \cdot 460} = \frac{1\,746\,240}{1\,796\,000} = 0,972, \text{ или } 97,2\%.$$

Исходя из значения коэффициента сортности можно определить коэффициент потерь экспортной выручки ($K_{п}$) в результате скидок

с базисных цен, установленных при заключении контрактов, за снижение качества поставляемых товаров:

$$K_n = 1 - K_c = 1 - 0,972 = 0,028.$$

Данный показатель означает, что отношение общей суммы скидок с базисных цен к базисной стоимости поставленных товаров составляет 2,8%. Общую сумму скидок с учетом фактических цен можно определить как разницу между числителем и знаменателем по формуле коэффициента сортности:

$$\begin{aligned} & \sum_i \sum_k B_{ik} \cdot \Pi_{iB} - \sum_i \sum_k B_{ik} \cdot \Pi_{iB} = \\ & = 1\,796\,000 - 1\,746\,240 = 49\,760 \text{ долл.} \end{aligned}$$

Недовыполнение контрактных обязательств по стоимости из-за снижения цен по сравнению с предварительно установленными может свидетельствовать об ухудшении качества поставляемых товаров, вызванном ненадлежащими условиями производства, транспортировки и хранения товаров на перевалочных пунктах и, как следствие, предоставлением скидок с базисных цен при окончательной сдаче-приемке товара.

В случае отклонений по качеству товара от условий, указанных в контракте, в контракте оговариваются те пределы отклонений, при наличии которых покупатель все-таки должен принять товар. При этом товар более низкого качества оплачивается по более низкой цене (такая скидка называется скидкой-рефакцией). Товар более высокого качества продается с надбавкой, называемой бонифакцией.

Из-за нарушений продавцом или поставщиком условий договора покупатель предъявляет им рекламации. Основаниями для предъявления рекламаций являются нарушения ассортиментных поставок, некомплектность товара, поставки недоброкачественной продукции, изменения цен по сравнению с указанными в контракте. В рекламации содержится требование по возмещению причиненного ущерба покупателю.

Удельный вес некачественной продукции (d_n) рассчитывается как сумма удовлетворенных рекламаций, отнесенная к стоимости поставленных на экспорт товаров, по формуле

$$d_n = \frac{\sum R}{\sum Q_\phi \cdot P_0},$$

где $\sum R$ — сумма удовлетворенных рекламаций за отчетный период; Q_ϕ — фактически поставленное количество экспортных товаров в отчетном периоде; P_0 — контрактная цена.

Далее изучаются также отдельные рекламации. Выясняется, какие меры принимались организацией по повышению качества продукции и насколько они оказались эффективными.

4. Анализ цен.

В условиях постоянно меняющейся конъюнктуры рынка фактор цен может оказать существенное влияние на выполнение обязательств по экспорту товаров, поэтому на этапе анализа выполнения экспортных обязательств целесообразно провести анализ цен.

При анализе цен учитываются такие стратегические моменты, как наличие конкурентоспособного и качественного товара, товара в надлежащей упаковке, возможность своевременной поставки товара, степень конкуренции этого товара на рынке страны назначения, торговые, политические, идеологические, религиозные и многие другие условия, оказывающие влияние на конъюнктуру на аналогичные товары.

Для анализа цен привлекается широкий круг источников — справочные и преysкурантные цены, биржевые котировки, цены аукционов, цены статистических справочников, цены фактических сделок. Эти цены в той или иной степени отражают уровень мировых цен.

При определении внешнеторговой цены товара, а также динамики индекса цен за основу берут базисные цены, в основе которых — цены, публикуемые в различных справочниках (справочные цены), и преysкурантах (преysкурантные цены). Справочные цены — это цены внутренней оптовой и внешней торговли стран с рыночной экономикой, которые регулярно публикуются в деловых газетах и журналах, специальных бюллетенях, фирменных каталогах и преysкурантах. Эти цены обычно отражают общее направление динамики цен за предшествующий период, их можно использовать при заключении контрактов на срочную поставку небольших партий товаров. Они приблизительно отражают уровень цен реальных сделок и могут служить отправной точкой для переговоров. При установлении более стабильных торговых связей базисные цены подлежат дальнейшему согласованию: применяются различные скидки и надбавки к ним.

Наиболее важной является, конечно, информация о ценах фактических сделок на аналогичные товары. Хотя такая информация носит сугубо конфиденциальный характер, получить ее можно; время от времени цены сделок появляются в печати. Если сопоставить хотя бы одну такую цену со справочной, то можно сориентироваться и довольно точно определить уровень цены в контракте. Эта цена, конечно, не должна быть окончательной, она лишь основа для ведения дальнейших переговоров. В ходе проведения самих переговоров можно рассчитывать на получение скидки. Система скидок широко применяется в мировой торговой практике.

На уровне цен поставляемой или приобретаемой продукции неизбежно отражаются базисные условия поставки: возникающие в процессе внешней торговли издержки по погрузочно-разгрузочным

работам, страхованию, транспортировке, оформлению таможенных документов и др.

Базисные условия поставки в контрактах купли-продажи (и, соответственно, процессы внешнеторгового ценообразования) регулируются стандартными торговыми условиями ИНКОТЕРМС 2000.

При внешнеторговых сделках обычно очень высоки транспортные расходы, которые иногда составляют до половины стоимости самого товара: расходы по подготовке товара (упаковка, отбор проб и т.д.), по погрузке и транспортировке товара средствами внутреннего перевозчика, по перевалке и погрузке на основные транспортные средства в пункте отгрузки, по транспортировке, страхованию грузов в пути, по выгрузке в пункте назначения, оплата таможенных пошлин, налогов и сборов.

С учетом существующих на данный момент во внешней торговле базисных условий при установлении оптимального уровня цен фирмы-экспортеры используют два метода их расчета:

- затратный, с ориентацией на затраты и получение плановой для продавца прибыли;
- конкурентный (или административный), с ориентацией на цены основных конкурентов, занимающих лидирующее положение в определенном сегменте рынка с конкретной продукцией.

Более простым является первый метод, так как относительно легко можно подсчитать по отдельным элементам состав и структуру базовых затрат на единицу продукции, прибавить денежную сумму, покрывающую неучтенные затраты, и плановую (ожидаемую) прибыль организации.

Основой данного метода является точная, постоянно корректируемая калькуляция издержек или себестоимости продукции. При этом основу цены могут составлять предельные, усредненные или стандартные издержки на производство и продажу товара.

Порядок калькулирования затрат для внешнеторговых и внутренних оптовых цен примерно одинаков. Отличие — дополнительные расходы по сбыту:

- транспортные издержки;
- расходы на экспортируемую упаковку;
- комиссионные вознаграждения продавцов;
- оплата импортных таможенных процедур в стране покупателя;
- затраты на кредитование;
- затраты на формирование резервов для покрытия экспортных рисков;
- расходы по составлению контрактов, сертификации, оформлению прочих документов.

Экспортная цена раскладывается на внутренние производственные и сбытовые затраты, на внешнеторговые издержки, на определенную долю прибыли.

При расчете экспортной цены по методу полных затрат затрагиваются все прямые и косвенные издержки фирмы.

По методу предельных затрат в калькуляцию экспортной цены не включаются косвенные производственные, накладные расходы, административные затраты и внутренние сбытовые издержки. При этом обязательному возмещению подлежат прямые производственные и сбытовые расходы, в том числе те, которые связаны с выполнением особых внешнеторговых условий: затраты на экспортируемую упаковку, таможенные пошлины и др.

Во внешнеторговом ценообразовании метод полных затрат может быть с фиксированной и переменной величиной прибыли, со скидками и без скидок с цены. На практике чаще применяется смешанный вариант метода полных затрат с фиксированной прибылью и со скидками в цене.

При определении цены товара в контракт, как правило, включаются условия о скидках с цены. Различают десятки видов скидок, среди которых выделим наиболее часто применяемые во внешнеторговой коммерческой практике:

- бонусные скидки — как правило, предоставляются крупным оптовым покупателям, причем не за каждую отдельную партию, а за согласованный заранее годовой объем оборота. Обычно такие скидки составляют 7–8% стоимости оборота;
- скидки в зависимости от объема продукции. При увеличении объема заказа, его серийности покупателю могут предлагаться скидки с цены. Обычно они составляют 10–15% стоимости сделки. Если объемы заказов имеют устойчивую тенденцию к росту (от заказа к заказу), то эти скидки называются прогрессивными;
- дилерские скидки — предоставляются оптовым и розничным продавцам, агентам и посредникам. Благодаря этим скидкам дилеры имеют возможность покрывать свои издержки на продажу и получать прибыль. В свою очередь, компания сама может устанавливать розничную цену, закладывая в нее размеры скидок для оптовых и розничных покупателей. Этот метод получил название вертикального ценообразования;
- сезонные скидки — используются главным образом в торговле товарами массового спроса при их сезонном характере, зависящем как от времени года, так и от моды (одежда, обувь, овощи, фрукты и др.);
- закрытые скидки — предоставляются на продукцию, образующуюся при поставках внутри фирмы или во внутренней торговле международных объединений и групп. Эти скидки могут также вводиться на товары, поставляемые по некоторым правительственным соглашениям;

- скидки «сконто» — применяются в условиях сложившихся длительных доверительных отношений между покупателем и продавцом. Они имеют конфиденциальный (не подлежащий огласке) характер и устанавливаются по договоренности сторон.

Существуют и другие виды скидок. Их использование зависит от микро- и макрофакторов, т.е. от внутренней и внешней среды: ценовой стратегии предприятия, рыночной конъюнктуры, конкурентоспособности продукции и т.д. Это могут быть скидки за улучшенное качество, выполнение индивидуального заказа и др.

8.2. Анализ затрат и торговой наценки экспортных операций

Издержки обращения представляют собой выражение текущих затрат, связанных с процессом обращения товаров.

Основные задачи анализа издержек обращения:

- изучение динамики издержек, связанных с проведением экспортных операций в целом, а также по отдельным статьям, элементам затрат, товарным группам;
- изучение структурных сдвигов в составе расходов и отдельных статей;
- выявление суммы относительной экономии или превышения расходов на основе сравнительного анализа динамики расходов, объема экспортных поставок (выручки);
- количественная оценка влияния факторов на сумму и уровень расходов.

Для решения аналитических задач применяется система статистических показателей, основными из которых являются сумма издержек обращения, уровень издержек и их структура по статьям. Важнейшим качественным показателем оценки деятельности организаций является уровень издержек — отношение суммы издержек обращения к выручке, выраженное в процентах; он показывает, сколько процентов занимают издержки обращения в выручке экспортируемой продукции.

Анализ издержек следует начинать с сопоставления фактических данных с плановыми и данными прошлых периодов. Разница между фактической и плановой суммой издержек (или в динамике) представляет собой абсолютное отклонение (экономия или перерасход). На основе абсолютных данных нельзя дать объективную оценку выполнения плана и динамики издержек обращения. С увеличением объема продаж растет сумма издержек обращения, и наоборот, уменьшение объема продаж, как правило, приводит к абсолютной их экономии. Следовательно, анализ издержек обращения следует

увязывать с изучением объема продаж, т.е. давать оценку издержкам не по сумме, а по их уровню в процентах к выручке. Отклонение по уровню издержек обращения (от плана или от данных прошлых периодов) называется размером снижения или повышения их уровня. Он показывает, на сколько процентов к выручке фактический уровень расходов выше или ниже базисного (планового или фактического за прошлый период). Отношение размера снижения (или повышения) уровня издержек обращения к базисному, выраженное в процентах, называется темпом изменения (снижения или повышения) уровня издержек обращения. Темп изменения показывает, на сколько процентов снизился или повысился фактический уровень издержек обращения отчетного периода по отношению к базисному (плановому или фактическому уровню за прошлый год), если последний принять за 100%.

Основной моделью детерминированного факторного анализа суммы издержек обращения является *мультипликативная модель* зависимости издержек от объема выручки и уровня издержек:

$$И = \frac{N \cdot Y_{и}}{100},$$

где $И$ — сумма издержек обращения, руб.; N — выручка от экспорта продукции, руб.; $Y_{и}$ — уровень издержек обращения, %.

На основе этой модели *методом абсолютных разниц* рассчитывается изменение издержек обращения под влиянием:

- выручки

$$\Delta И(N) = \frac{\Delta N \cdot Y_{но}}{100},$$

- изменения уровня издержек

$$\Delta И(Y_{и}) = \frac{\Delta Y_{и} \cdot N_{1}}{100},$$

где $Y_{и}$ — уровень издержек обращения базисный (плановый или фактический за прошлый период); N_{1} — фактическая выручка в отчетном периоде.

Для объективной оценки выполнения плана и динамики издержек обращения необходимо учитывать разную степень зависимости отдельных статей издержек от изменения объема экспортных поставок (выручки). Для измерения влияния изменений выручки на издержки обращения их предварительно разделяют на условно-переменные (зависящие от объема выручки) и условно-постоянные (мало зависящие от выручки) статьи издержек.

К *условно-переменным* расходам в торговле вообще, в том числе при осуществлении экспорта, относят:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда основных категорий персонала;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- затраты по оплате процентов за пользование займами;
- потери товаров и технологические отходы;
- расходы на тару;
- ряд элементов затрат по статье «Прочие расходы» (например, расходы по инкассации выручки).

К *условно-постоянным* расходам относят:

- расходы на оплату труда работников аппарата управления, оплачиваемых по должностным окладам;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- амортизация основных фондов;
- расходы на текущий ремонт;
- ряд элементов затрат по статье «Прочие расходы».

Отчисления на социальные нужды относятся к условно-постоянным и условно-переменным расходам, пропорционально соответствующим суммам расходов на оплату труда.

Группировка расходов на условно-переменные и условно-постоянные позволяет преобразовать вышеприведенную двухфакторную мультипликативную модель в комбинированную модель:

$$И = \frac{У_{\text{пер}} \cdot N}{100} + И_{\text{пост}},$$

где $У_{\text{пер}}$ — уровень условно-переменных расходов, %; $И_{\text{пост}}$ — условно-постоянные расходы, руб.

Теоретически в краткосрочном периоде условно-переменные расходы изменяются пропорционально изменению выручки, а сумма условно-постоянных расходов остается неизменной при элиминировании влияния прочих факторов.

Для количественной оценки влияния динамики выручки на издержки обращения делают пересчет издержек базисного года на выручку отчетного года. При этом считают, что суммы условно-переменных расходов растут пропорционально увеличению объема выручки

в динамике, а их уровень остается без изменений. Суммы условно-постоянных расходов оставляют без изменений (в размере базисного года), а пересчитанный их уровень определяют отношением суммы условно-постоянных издержек базисного года к выручке отчетного года.

Для определения суммы расходов, пересчитанных на выручку отчетного года, могут быть использованы следующие формулы:

$$И(N_1) = \frac{У_{Ипер0} \cdot N_1}{100} + И_{пост0},$$

или

$$И(N_1) = И_{пер0} \cdot J_N + И_{пост0},$$

где $И(N_1)$ — расходы, пересчитанные на выручку отчетного года;
 J_N — индекс изменения объема выручки.

Влияние изменения объема выручки экспортируемой продукции на изменение издержек обращения определяется путем вычитания из пересчитанной суммы издержек суммы за базисный период. Разность между отчетной и пересчитанной суммами показывает влияние прочих факторов на издержки.

Методику анализа влияния динамики объема выручки на сумму и уровень издержек обращения рассмотрим на примере данных, представленных в табл. 8.11.

Последовательность проведения расчетов относительной экономии (перерасхода) издержек и оценки влияния изменения выручки экспортируемой продукции на показатели обращения показана в табл. 8.12.

Таким образом, из расчетов, приведенных в таблице, видно, что изменение суммы издержек под влиянием выручки составило

$$\Delta И_N = 101,2 \text{ млн руб.}$$

Влияние прочих факторов на издержки обращения:

$$\Delta И_{пр} = 34,8 \text{ млн руб.}$$

Изменение суммы издержек под влиянием прочих факторов представляет собой сумму относительной экономии или перерасхода издержек. В данном примере допущен перерасход в размере 34,8 руб.

Изучая динамику издержек обращения, необходимо абстрагироваться от изменения цен на товары. Снижение или повышение цен на товары оказывает определенное влияние на издержки обращения, так как сумма ряда статей расходов (расходы на аренду, содержание, амортизацию и ремонт основных средств и др.) не находится в прямой зависимости от изменения цен. Повышение последних ведет

Таблица 8.11

ДАнные для анализа издержек обращения

№ п/п	Показатели	Базисный год	Отчетный год	Отклонение (+;-)	Темп роста (снижения), %
1	2	3	4	5	6
1	Выручка экспортируемой продукции, млн руб.	34 300	35 672	+1372	104,0
2	Сумма издержек обращения, млн руб.	3890	4026	+136	103,5
2а	В том числе: условно-переменных	2529	2652	+123	104,9
2б	условно-постоянных	1361	1374	+13	101,0
3	Уровень издержек обращения, %	11,341	11,286	-0,055	Х
3а	В том числе: условно-переменных, %	7,373	7,434	+0,06	Х
3б	условно-постоянных, %	3,968	3,852	-0,115	Х

Таблица 8.12

РАСЧЕТ ИЗМЕНЕНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ИЗДЕРЖЕК ПОД ВЛИЯНИЕМ ОБЪЕМА ВЫРУЧКИ

№ п/п	Порядок расчета показателей	Единица измерения	Значение показателей
1	Сумма условно-переменных издержек, рассчитанная по уровню базисного года с учетом темпа роста выручки (стр. 2а, гр. 3, табл. 8.11 × стр. 1, гр. 6/100) $2529 \times 104,0/100$	млн руб.	2630,2
2	Сумма условно-постоянных издержек базисного года (стр. 2б, гр. 3, табл. 8.11)	млн руб.	1361,0
3	Общая сумма издержек, пересчитанная на выручку отчетного года (стр. 1, табл. 8.12 + стр. 2, табл. 8.12) $2630,2 + 1361,0$	млн руб.	3991,2
4	Скорректированный уровень издержек в процентах к выручке отчетного года (стр. 3, табл. 8.12/ стр. 1, гр. 4, табл. 8.11 × 100) $3991,2 / 35672,0 \times 100$	%	11,188
5	Относительная экономия (перерасход) издержек: • по сумме (стр. 2, гр. 4, табл. 8.11 – стр. 3, табл. 8.12) $4026,0 - 3991,2$ • по уровню (стр. 3, гр. 4, табл. 8.11 – стр. 4, табл. 8.12) $11,286 - 11,188$	млн руб	+34,8
		%	+0,098
6	Влияние изменения объема выручки на показатели издержек обращения: • по сумме (стр. 3, табл. 8.12 – стр. 2, гр. 3, табл. 8.11) $3991,2 - 3890,0$ • по уровню (стр. 4, табл. 8.12 – стр. 3, гр. 3, табл. 8.11) $11,188 - 11,341$	млн руб	+101,2
		%	-0,153

к росту выручки, а следовательно, к снижению уровня издержек обращения. Для определения влияния изменения цен на товары на издержки необходимо их разделить на зависящие и не зависящие от изменения цен. Затем по расходам, сумма которых не зависит от изменения цен на товары, исчисляют их уровень соответственно к выручке в действующих и сопоставимых ценах и сравнивают полученные данные. В результате определяют влияние изменения цен на уровень издержек обращения.

Допустим, индекс цен (I_p) в рассматриваемой организации равен 1,30. Расчет влияния ценового фактора на сумму издержек обращения проводится по данным, приведенным в табл. 8.11, следующим образом. Определяется выручка отчетного года в сопоставимых ценах:

$$N_{C1} = \frac{N_1}{I_p} = \frac{35\,672}{1,30} = 27\,440 \text{ млн руб.}$$

где N_1 — выручка за отчетный год, млн руб.

Сумма издержек обращения, не зависящих от изменения цен на товары, за отчетный год равна 1374 млн руб. Уровень издержек, не зависящих от изменения цен, составит:

- к выручке отчетного года в действующих ценах

$$\frac{1374}{35\,672} \cdot 100 = 3,852\%;$$

- к выручке отчетного года в сопоставимых ценах

$$\frac{1374}{27\,440} \cdot 100 = 5,007\%.$$

Таким образом, повышение цен на товары снизило общий уровень издержек обращения на 1,155% к выручке (3,852 – 5,007), что составляет 412 млн руб. ($35672 \cdot 1,155/100$).

Для выявления причин изменения издержек обращения проводится анализ издержек по статьям и элементам расходов. Алгоритмы аналитических расчетов по отдельным статьям соответствуют общей методике.

При анализе условно-переменных расходов определяется отклонение расходов в сумме и по уровню, а также отклонение расходов под влиянием изменения выручки в сопоставимых или текущих ценах, под влиянием цен на услуги и прочих факторов. При анализе условно-постоянных расходов кроме отклонений рассчитывается изменение расходов под влиянием цен на услуги и прочих факторов.

Влияние изменения выручки рассчитывается как разность между суммой расходов, пересчитанных на выручку отчетного года, и рас-

ходами базисного года. Влияние прочих факторов может быть рассчитано тремя способами:

- 1) как разность расходов в отчетном году и расходов, пересчитанных на выручку отчетного года;
- 2) как произведение величины изменения уровня затрат на выручку отчетного года;
- 3) как разность между отклонением расходов и величиной влияния выручки на расходы.

Влияние прочих факторов составляет сумму относительной экономии или перерасхода затрат.

Рассмотрим анализ расходов по статьям на примере транспортных расходов, которые занимают большой удельный вес в общей сумме издержек. Они относятся к переменным затратам и увязываются с изменением объема экспортных поставок. Данные для анализа транспортных расходов представлены в табл. 8.13.

Таблица 8.13

ДАННЫЕ ДЛЯ ФАКТОРНОГО АНАЛИЗА ТРАНСПОРТНЫХ РАСХОДОВ

№ п/п	Показатели	Базисный год	Отчетный год	Отклонение (+,-)	Темп роста (снижения),%
1	Выручка, млн руб.	34 300	35 672	+1372	104,0
2	Транспортные расходы, млн руб.	795,8	984,5	+188,7	123,7
3	Уровень транспортных расходов, %	2,32	2,76	+0,44	×

Проведем расчеты по корректировке транспортных расходов по отношению к уровню базисного года.

Для определения транспортных расходов, пересчитанных на выручку отчетного года, умножаем сумму транспортных расходов базисного года на индекс роста выручки:

$$795,8 \cdot 1,04 = 827,6 \text{ млн руб.}$$

Влияние изменения выручки на изменение статьи «Транспортные расходы» составило

$$827,6 - 795,8 = +31,8 \text{ млн руб.}$$

Влияние прочих факторов, рассчитанное как разность транспортных расходов в отчетном году и расходов, пересчитанных на выручку отчетного года, составило

$$984,5 - 827,6 = +156,9 \text{ млн руб.}$$

Из проведенных расчетов следует, что по статье «Транспортные расходы» допущен относительный перерасход в размере 156,9 млн руб. Перерасход свидетельствует, что рост расходов по этой статье обусловлен не только увеличением объема выручки, но и влиянием других факторов, не зависящих от деятельности организации, например увеличением транспортных тарифов.

Для факторного анализа изменений условно-переменных расходов можно также использовать формулу

$$И_{\text{тр}} = \frac{N \cdot Y_{\text{н}}}{100},$$

где $И_{\text{тр}}$ — сумма транспортных расходов, руб.; N — выручка, руб.; $Y_{\text{н}}$ — уровень транспортных расходов, %.

Влияние факторов способом абсолютных разниц рассчитывается по формулам:

- влияние увеличения выручки на изменение суммы транспортных расходов

$$\Delta И_{\text{тр}}(N) = \frac{\Delta N \cdot Y_{\text{но}}}{100};$$

$$\Delta И_{\text{тр}}(N) = \frac{1372 \cdot 2,32}{100} = 31,8 \text{ млн руб.};$$

- влияние прочих факторов на изменение суммы транспортных расходов

$$\Delta И_{\text{тр}}(Y) = \frac{\Delta Y_{\text{но}} \cdot N_1}{100};$$

$$\Delta И_{\text{тр}}(Y) = \frac{35\,672 \cdot 0,44}{100} = 156,9 \text{ млн руб.}$$

Сумма отклонений составила общий перерасход по транспортным расходам:

$$\Delta И_{\text{тр}} = \Delta И_{\text{тр}}(N) + \Delta И_{\text{тр}}(Y);$$

$$\Delta И_{\text{тр}} = 31,8 + 156,9 = 188,7 \text{ млн руб.}$$

При анализе условно-постоянных расходов рассчитывают отклонение расходов в сумме и по уровню. Считается, что сумма и уровень расходов изменяются под влиянием прочих факторов. Анализ условно-постоянных расходов по статьям также позволяет установить, по каким статьям допущен перерасход или достигнута наибольшая экономия.

Более глубокий постатейный анализ предполагает изучение отдельных элементов расходов, включаемых в каждую статью затрат, и факторный анализ отдельных элементов или каждого элемента

расходов. Выбор факторов для постатейного и поэлементного анализа определяется экономическим содержанием и порядком расчета расходов по статьям.

8.3. Анализ финансовых результатов экспорта

В условиях становления и развития рыночной экономики прибыль является основным показателем оценки хозяйственной деятельности организаций, так как в ней аккумулируются все доходы, расходы, потери и убытки, обобщаются результаты их функционирования. По прибыли определяется рентабельность, изучается эффективность внешнеэкономической деятельности организаций.

Прибыль, полученная в результате проведения экспортных операций, представляет собой разницу между доходом от экспорта (выручкой), стоимостью экспортной продукции и затратами по экспорту. Сумма затрат на производство (т.е. себестоимость) учитывается при расчете прибыли только в случае предприятия-производителя; если же речь идет о торговой фирме, то в качестве затрат выступают стоимость приобретения товара и затраты на его переработку, если таковые имели место.

Расчет величины прибыли от экспорта ($\Pi_{\text{экс}}$) может быть проведен по следующей формуле:

$$\Pi_{\text{экс}} = N_{\text{руб}} - \text{НР}_{\text{ин.вал}} \cdot K_{\text{в}} - \text{НР}_{\text{руб}} - С,$$

где $\text{НР}_{\text{руб}}$ и $\text{НР}_{\text{ин.вал}}$ — величина накладных расходов в национальной (рублях) и иностранной валютах; $С$ — себестоимость реализованных товаров; $N_{\text{руб}}$ — сумма реализованных товаров в национальной валюте; $K_{\text{в}}$ — среднегодовой обменный курс рубля к доллару.

Прибыль от экспорта может быть определена следующим образом:

$$\Pi_{\text{экс}} = (V_{\text{руб.экв}} + V_{\text{руб}}) - (С + \text{НР}_{\text{руб.экв}} + \text{НР}_{\text{руб}}),$$

где $V_{\text{руб}}$ — рублевая выручка от обязательной продажи валюты; $V_{\text{руб.экв}}$ — рублевый эквивалент, оставшийся после продажи части валютной выручки; $\text{НР}_{\text{руб.экв}}$ — рублевый эквивалент накладных расходов в иностранной валюте, определяется путем умножения на курс рубля к иностранной валюте на день пересчета.

Прибыль от экспорта в отчетном году сравнивается с аналогичными показателями базисного года планового периода. Выявляется динамика данного показателя. Желательно соблюдение соотношения

$$\Pi_{\text{ф}} > \Pi_{\text{б}},$$

где $\Pi_{\text{ф}}$, $\Pi_{\text{б}}$ — прибыль соответственно базисного и отчетного года.

Необходимо учитывать, что на изменение величины прибыли, получаемой от экспортных операций, оказывают существенное влияние курсовые разницы, возникающие в связи с изменением курса рубля к иностранным валютам при несовпадении во времени, например принятие счета к оплате — с моментом его оплаты.

Курсовая разница — разница между рублевой оценкой соответствующего имущества или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату расчета или на дату составления отчетности и рублевой оценкой этого имущества или обязательств, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или на дату составления отчетности за предыдущий отчетный период.

Положительные курсовые разницы увеличивают, а отрицательные — уменьшают величину прибыли.

При росте курса иностранных валют к рублю положительные курсовые разницы возникают по активным счетам бухгалтерского учета (в том числе по остаткам средств на валютных счетах, другим денежным средствам, краткосрочным ценным бумагам, дебиторской задолженности в иностранной валюте), отрицательные курсовые разницы — по пассивным счетам (по кредиторской задолженности).

При снижении курса иностранных валют к рублю положительные курсовые разницы образуются по пассивным, отрицательные — по активным счетам.

Оценить влияние курсовых разниц на прибыль от экспорта можно, сопоставив их фактические значения в отчетном и базисном периодах.

Важным показателем, характеризующим общую эффективность экспорта, является отношение выручки от экспорта к связанным с ним затратам:

$$\mathcal{E}_1 = (B_{\text{руб. экв}} + B_{\text{руб}}) / (C + \text{НР}_{\text{руб. экв}} + \text{НР}_{\text{руб}}),$$

где \mathcal{E}_1 — показатель общей эффективности экспорта.

Этот показатель сравнивается с показателем \mathcal{E}_2 , характеризующим эффективность реализации продукции данного вида на внутреннем рынке:

$$\mathcal{E}_2 = N/C,$$

где N — объем экспортной продукции, пересчитанный во внутренних среднегодовых ценах; C — полная себестоимость продукции в рублях.

Если $\mathcal{E}_1 > 1$ и при этом $\mathcal{E}_1 > \mathcal{E}_2$ (т.е. эффективность реализации продукции на внешнем рынке выше, чем на внутреннем), то экспорт следует признать экономически выгодным и необходимо искать пути

возможного расширения поставок продукции на экспорт с учетом наиболее выгодных направлений экспорта.

Показатели Θ_1 и Θ_2 целесообразно рассчитывать при заключении каждого экспортного контракта для выбора наиболее оптимального по критерию максимума Θ_1 и при условии $\Theta_1 > \Theta_2$, а также при анализе ВЭД за отчетный период и при планировании ВЭД на предстоящий период.

На величину экспортной прибыли оказывает влияние изменение структуры экспортной прибыли по группам изделий, которая может изменяться в зависимости от количества экспортируемых изделий по отдельным группам и видам товаров, доходности отдельных групп (видов) экспортной продукции, затрат по экспорту по различным группам (видам) продукции.

Прибыль от реализации i -го вида продукции на внешнем рынке определяется как разность между ценой и себестоимостью экспортируемой продукции i -го вида по формуле

$$\Pi_i^{\text{эксп}} = \Pi_i^{\text{эксп}} - C_i^{\text{эксп}},$$

где $\Pi_i^{\text{эксп}}$ — прибыль от реализации продукции i -го вида; $\Pi_i^{\text{эксп}}$ — цена экспортной продукции i -го вида; $C_i^{\text{эксп}}$ — себестоимость экспортируемой продукции i -го вида.

Единичная прибыль от реализации продукции i -го вида на внешнем рынке ($\Pi_i^{\text{эксп}}$) сопоставляется с единичной прибылью от реализации продукции i -го вида на внутреннем рынке ($\Pi_i^{\text{внутр}}$), которая рассчитывается соответственно как разность между ценой ($\Pi_i^{\text{внутр}}$) и себестоимостью ($C_i^{\text{внутр}}$) продукции i -го вида, реализованной на внутреннем рынке.

Экспорт продукции за рубеж более эффективен в сравнении с ее реализацией на внутреннем рынке, если $\Pi_i^{\text{эксп}} > \Pi_i^{\text{внутр}}$.

Количественная оценка влияния конкретных факторов на динамику прибыли от экспорта производится либо методом цепных подстановок, либо индексным методом. Методика расчета аналогична рассмотренной ранее.

Так, индекс прибыли от экспорта оценивается системой взаимосвязанных частных индексов, выражающих влияние изменения экспортируемого количества изделий, влияние изменения доходов от экспорта и влияние изменения затрат по экспорту:

$$I_{\Pi} = I_q \cdot I_d \cdot I_z,$$

где I_{Π} — индекс прибыли от экспорта; I_q — индекс количества экспортируемых изделий; I_d — индекс доходов от экспорта; I_z — индекс затрат по экспорту.

Относительную прибыльность ВЭД организации характеризуют показатели рентабельности. Они более полно, чем прибыль, отра-

жают окончательные результаты хозяйствования, так как их величина показывает соотношение эффекта с затратами на экспорт. Показатели измеряются в относительных величинах (процентах, коэффициентах).

Уровень рентабельности экспортируемой продукции i -го вида измеряет отношение прибыли от экспорта к затратам на экспорт продукции:

$$R_i^{\text{эксп}} = \Pi_i^{\text{эксп}} / C_i^{\text{эксп}}$$

Показатели рентабельности экспортируемой продукции сравниваются с рентабельностью продукции тех же видов, реализуемых на внутреннем рынке ($R_i^{\text{внутр}}$). Экспорт более эффективен, если $R_i^{\text{эксп}} > R_i^{\text{внутр}}$.

Для оценки эффективности экспорта отдельных видов продукции определяется показатель затрат на 1 руб. товарной продукции, поставляемой на экспорт ($Z_{\text{т}}^{\text{эксп}}$):

$$Z_{\text{т}}^{\text{эксп}} = C_i^{\text{эксп}} / \Pi_i^{\text{эксп}}$$

Если этот показатель ниже затрат на 1 руб. товарной продукции того же вида, реализуемой на внутреннем рынке, то экспорт более эффективен:

$$Z_{\text{т}}^{\text{эксп}} < Z_{\text{т}}^{\text{внутр}}$$

Можно сравнить долю единичной прибыли в цене продукции, реализованной на внутреннем ($\% \Pi^{\text{внутр}}$) и внешнем ($\% \Pi^{\text{эксп}}$) рынках:

$$\% \Pi^{\text{эксп}} = \Pi_i^{\text{эксп}} / C_i^{\text{эксп}}$$

$$\% \Pi^{\text{внутр}} = \Pi_i^{\text{внутр}} / C_i^{\text{внутр}}$$

Экспорт более эффективен, если $\% \Pi^{\text{эксп}} > \% \Pi^{\text{внутр}}$.

Важным критерием эффективности экспорта является показатель рентабельности авансированного на экспорт капитала. Расчет этого показателя проводится по формуле, в числителе которой представлена прибыль от экспорта ($\Pi^{\text{эксп}}$), а в знаменателе — среднегодовая стоимость основных и оборотных производственных фондов, используемых при производстве экспортной продукции ($\Phi^{\text{эксп}}$):

$$R_{\Phi}^{\text{эксп}} = \frac{\Pi^{\text{эксп}}}{\Phi^{\text{эксп}}}$$

Результат расчетов отражает величину прибыли от экспорта, приходящейся на 1 руб. стоимости фондов (основных и оборотных), используемых при производстве экспортной продукции.

Для факторного анализа показателя рентабельности применяется способ моделирования путем расширения факторной системы. Возможен следующий вариант моделирования данного показателя:

$$R_{\Phi}^{\text{эксп}} = \frac{\Pi^{\text{эксп}}}{V_{\text{руб.экв}} + V_{\text{руб}}} \cdot \frac{V_{\text{руб.экв}} + V_{\text{руб}}}{\Phi^{\text{эксп}}}$$

Эта факторная модель отражает зависимость показателя рентабельности авансированного на экспорт капитала от рентабельности продаж на экспорт ($\Pi^{\text{эксп}} / (V_{\text{руб.экв}} + V_{\text{руб}})$) и показателя оборачиваемости, т.е. эффективности использования основных и оборотных фондов при экспорте ($(V_{\text{руб.экв}} + V_{\text{руб}}) / \Phi^{\text{эксп}}$).

О динамике эффективности экспорта можно судить по соотношению темпов прироста доли экспортной продукции в общем объеме производства с темпами прироста доли прибыли от экспорта в общем объеме прибыли от реализации. Эффективность экспорта увеличивается по сравнению с предыдущим периодом, если темп прироста доли экспортной продукции меньше темпа прироста доли прибыли от экспорта.

Факторный анализ валового дохода

Методика анализа прибыли при проведении экспортных операций имеет некоторые особенности, обусловленные спецификой формирования доходов и прибыли от реализации. В этом случае прибыль определяется как разность между валовым (маржинальным) доходом и издержками обращения.

Валовой (маржинальный) доход, в свою очередь, представляет собой разность между выручкой от реализации и стоимостью экспортируемой продукции.

Прибыль от реализации зависит от изменения объема продаж, среднего уровня валового дохода и среднего уровня издержек обращения. Их влияние на прибыль определяется приемом абсолютных разниц. Для определения влияния изменения объема продаж необходимо отклонение его объема от плана или в динамике умножить на базисный уровень прибыли от реализации в процентах к обороту (по плану или фактически за прошлый год) и разделить на 100. Влияние на прибыль изменения уровня валового дохода и уровня издержек обращения определяют умножением фактического объема продаж отчетного года на отклонение от плана или в динамике по ним и делением на 100.

Валовой доход выступает как основной прибыльобразующий показатель, поэтому в процессе анализа оцениваются его динамика, а также факторы, которые влияют на его уровень:

$$ВД = N \cdot U_{ВД} / 100,$$

где ВД — валовой (маржинальный) доход; $U_{ВД}$ — уровень валового (маржинального) дохода в общем объеме экспортной выручки, %.

Уровень валового дохода дает количественную оценку доли торговой организации в экспортной цене. Чем выше уровень дохода, тем больше разница между ценой покупки и ценой продажи товара.

Уровень валового дохода является для торговли показателем цены, изменяя который организация может увеличивать или сокращать объем спроса, выбирая тем самым оптимальные их сочетания и добиваясь наибольшего объема валового дохода.

Оба фактора в модели валового дохода подчиняются действию закона спроса.

Проведем факторный анализ валового дохода на основании данных, представленных в табл. 8.14.

Таблица 8.14

ДАнные для анализа валового дохода

Показатели	Базисный год	Отчетный год	Отклонение (+; -)	Темп роста (снижения), %
Экспортная выручка, млн руб.	34 300	35 672	+1372	104,0
Валовой доход, млн руб.	7128	7320	+192	102,7
Уровень валового дохода, %	20,781	20,520	-0,261	X

Валовой доход возрос на 2,7% при росте экспортной выручки на 4,0%. Сопоставление темпов изменения выручки и уровня валового дохода позволяет сделать вывод: снижение уровня торговой надбавки и, следовательно, цены способствовало росту объема продаж.

Количественную оценку влияния факторов на валовой доход можно дать с помощью способа абсолютных разниц:

- влияние выручки

$$\Delta ВД(N) = \Delta N \cdot У_{ВД0} = 1372 \cdot 20,781 / 100 = +285 \text{ млн руб.};$$

- влияние уровня валового дохода

$$\Delta ВД(У_{ВД}) = \Delta ВД \cdot N_1 = -0,261 \cdot 35\,672 / 100 = -93 \text{ млн руб.}$$

Общее влияние факторов составляет

$$\Delta ВД = \Delta ВД(N) + \Delta ВД(У_{ВД}) = +285 - 93 = +192 \text{ млн руб.}$$

Таким образом, организация в результате снижения среднего процента торговой надбавки «потеряла» 93 млн руб., но дополнительно получила 285 млн руб. в результате роста объема продаж.

Уровень валового дохода организации является усредненным показателем доходности отдельных наименований товаров и испыты-

вает влияние структурных сдвигов. Повышение в обороте товаров с высоким уровнем торговой надбавки увеличивает средний уровень валового дохода. Однако влияние структурных сдвигов на изменение уровня валового дохода требует от организации учета доходности по каждой товарной группе.

На следующем этапе анализа прибыли изучается влияние изменения расходов на прибыль. При оценке влияния расходов на прибыль используется факторная модель прибыли вида

$$\Pi = \frac{N \cdot (Y_{\text{ВД}} - Y_{\text{И}})}{100},$$

где $Y_{\text{И}}$ — уровень расходов, % к выручке.

При наличии раздельного учета переменных и постоянных расходов проводится маржинальный анализ прибыли. Факторная модель прибыли примет следующий вид:

$$\Pi = \frac{N \cdot (Y_{\text{ВД}} - Y_{\text{Ипер}})}{100} - \text{И}_{\text{пост}},$$

где $Y_{\text{Ипер}}$ — уровень переменных расходов, % к выручке; $\text{И}_{\text{пост}}$ — постоянные расходы.

Разность между валовым доходом и переменными расходами представляет собой маржинальный доход (МД):

$$\text{МД} = \text{ВД} - \text{И}_{\text{пер}},$$

Положительное влияние на динамику маржинального дохода и прибыли окажет рост выручки. Снижение уровня валового дохода и увеличение уровня переменных издержек отрицательно влияют на уровень маржинального дохода и рентабельность продаж, а соответственно, и на прибыль. Фактором отрицательного действия на прибыль является также рост постоянных издержек.

Рассмотрим факторный анализ прибыли на основе данных, приведенных в табл. 8.15.

Из данных, приведенных в таблице, видно, что прибыль в отчетном году возросла на 1,7% по сравнению с базисным, что в абсолютном выражении составило 56,0 млн руб.

На формирование этого прироста повлияли следующие факторы:

- рост выручки;
- увеличение себестоимости, т.е. покупной цены экспортируемой продукции;
- изменение структуры затрат, т.е. соотношение постоянных и переменных затрат.

Проведем расчет влияния каждого фактора на прибыль способом абсолютных разниц.

Таблица 8.15

ДААННЕ ДЛЯ ФАКТОРНОГО АНАЛИЗА ПРИБЫЛИ

№ п/п	Показатели	Базисный год	Отчетный год	Отклонение (+; -)	Темп роста (снижения), %
1	Экспортная выручка, млн руб.	34 300	35 672	+1372	104,0
2	Валовой доход:				
	сумма, млн руб.	7128	7320	+192	102,7
	уровень, % к выручке	20,78	20,52	-0,26	x
3	Переменные расходы:				
	сумма, млн руб.	2529	2652	+123	104,9
	уровень, % к выручке	7,37	7,43	+0,06	x
4	Маржинальный доход:				
	сумма, млн руб.	4599	4668	+69	101,5
	уровень, % к выручке	13,41	13,09	-0,32	x
5	Постоянные расходы:				
	сумма, млн руб.	1361	1374	+13	101,0
	уровень, % к выручке	3,97	3,85	-0,12	x
6	Прибыль:				
	сумма, млн руб.	3238	3294	+56	101,7
	уровень, % к выручке	9,44	9,24	-0,20	x

Влияние роста выручки:

$$\begin{aligned}\Delta\P(N) &= \Delta N (Y_{\text{ВД}0} - Y_{\text{И пер}0}) / 100 = \Delta N \cdot Y_{\text{МД}0} / 100 = \\ &= 1372 \cdot 13,41 / 100 = 184,0 \text{ млн руб.},\end{aligned}$$

где $Y_{\text{МД}}$ — уровень маржинального дохода, % к выручке.

Влияние уровня валового дохода:

$$\begin{aligned}\Delta\P(Y_{\text{ВД}}) &= N_1 \cdot \Delta Y_{\text{ВД}} / 100 = \\ &= 35\,672 \cdot (-0,26) / 100 = -92,7 \text{ млн руб.}\end{aligned}$$

Влияние переменных расходов (оценивается по уровню):

$$\begin{aligned}\Delta\P(Y_{\text{И пер}}) &= -(N_1 \cdot \Delta Y_{\text{И пер}}) / 100 = \\ &= -(35\,672 \cdot 0,06) / 100 = -22,3 \text{ млн руб.}\end{aligned}$$

Влияние постоянных расходов (принимается в размере абсолютного отклонения с обратным знаком):

$$\begin{aligned}\Delta\P(I_{\text{пост}}) &= -\Delta I_{\text{пост}} \\ \Delta\P(I_{\text{пост}}) &= -13 \text{ млн руб.}\end{aligned}$$

По результатам факторного анализа прибыли видно, что влияние выручки на прибыль, составившее 184,0 млн руб., превышает отрицательное влияние остальных факторов.

Совокупное влияние факторов на изменение прибыли:

$$\Delta\P = +184,0 - 92,7 - 22,3 - 13,0 = +56,0 \text{ млн руб.}$$

Влияние изменений структуры затрат на прибыль может быть изучено с помощью операционного рычага (ОР), который является одним из приемов маржинального анализа. Операционный рычаг определяется как соотношение маржинального дохода к прибыли:

$$\text{ОР} = \text{МД} / \text{П.}$$

Этот коэффициент показывает, на сколько процентов увеличится прибыль при увеличении объемов продаж на 1% после прохождения организацией точки безубыточности (равновесия).

Операционный рычаг связан с уровнем предпринимательского риска: чем он выше, тем больше риск. Повышение риска, в свою очередь, означает возможность получения организацией дополнительных прибылей.

Использование методики маржинального анализа позволяет определить запас финансовой прочности (кромку безопасности), минимальную величину валового дохода и планируемую выручку.

Запас финансовой прочности (ЗПФ) показывает, на сколько может сократиться валовой доход (или выручка), прежде чем организация начнет нести убытки.

ЗПФ, обеспечивающий финансовую устойчивость организации, рассчитывается как разность между выручкой от продаж (фактической или планируемой) и выручкой в точке безубыточности (в денежном выражении). В процентном исчислении ЗПФ можно представить формулами:

$$\%ЗПФ = \frac{ЗПФ}{N} \cdot 100,$$

или

$$\%ЗПФ = \frac{1}{ОР} \cdot 100.$$

Минимальная сумма валового дохода ($ВД_{\min}$) соответствует величине, при которой возможно достижение точки безубыточности, и определяется по формуле

$$ВД_{\min} = ВД \cdot (1 - ЗПФ).$$

Используя данные табл. 8,15 проведем расчеты финансовых показателей по приведенным формулам:

- в базисном году

$$ОР = 4\,599 / 3\,238 = 1,420;$$

$$ЗПФ = 1 / 1,420 = 0,704, \text{ или } 70,4\%;$$

$$ВД_{\min} = 7128 \cdot (1 - 0,704) = 2110 \text{ млн руб.};$$

- в отчетном году

$$ОР = 4668 / 3294 = 1,417;$$

$$ЗПФ = 1 / 1,417 = 0,706, \text{ или } 70,6\%;$$

$$ВД_{\min} = 7320 \cdot (1 - 0,706) = 2152 \text{ млн руб.}$$

Анализ полученных расчетных показателей свидетельствует о некотором улучшении положения организации. Снизилась зависимость прибыли от структуры затрат, так как уменьшилась доля постоянных затрат и соответственно уменьшился эффект операционного рычага. Это привело к росту запаса финансовой прочности организации.

8.4. Анализ эффективности использования оборотных средств в экспортных операциях, оценка ликвидности и платежеспособности предприятия

Для анализа эффективности использования оборотных средств, вложенных в экспортные операции, применяются показатели оборачиваемости оборотных средств, длительности операционного и финансового циклов, рентабельности оборотных средств, а также

факторный анализ прироста выручки за счет интенсивных и экстенсивных факторов использования оборотных средств и расчет относительного высвобождения (вовлечения) оборотных средств.

При проведении анализа оборотных средств, вложенных в экспортные операции, необходимо предварительно рассмотреть особенности их движения, стадии кругооборота и длительность одного оборота. В данном случае длительность оборота средств определяется продолжительностью экспортной операции.

Показатель оборачиваемости средств в экспортных операциях исчисляется исходя из среднего времени нахождения средств в процессе полного оборота, т.е. с момента отгрузки товаров на экспорт до момента получения платежей от иностранного партнера. Процесс отгрузки товара за границу является началом экспортной операции и началом оборота вложенных средств. В этот момент оборотные средства имеют товарную форму.

Оборот средств в товарах заканчивается в момент перехода права собственности к иностранному покупателю. На дату перехода права собственности в бухгалтерском учете организации отражается выручка, полученная от продажи экспортных товаров, и дебиторская задолженность иностранного клиента. Товар списывается с учета экспортера. С этого момента средства, вложенные в экспортную операцию, меняют товарную форму на денежную (образуется дебиторская задолженность покупателя) и начинается оборот средств в расчетах, который заканчивается получением денежных средств от покупателя. День погашения дебиторской задолженности покупателя является окончанием цикла оборота средств, вложенных в экспортную операцию.

Таким образом, кругооборот средств, вложенных в экспортные операции, можно разделить на две основные стадии:

- оборот средств, вложенных в товары;
- оборот средств, вложенных в расчеты.

Для измерения оборачиваемости оборотных средств используются следующие показатели: количество оборотов за анализируемый период, продолжительность одного оборота.

Коэффициент оборачиваемости ($K_{об}$) отражает количество оборотов средств за анализируемый период и рассчитывается по формуле

$$K_{об} = N_3 / \overline{CO},$$

где N_3 — выручка от реализации экспортной продукции; \overline{CO} — средний остаток средств по экспорту.

Средний остаток средств по экспорту показывает среднюю сумму средств, вложенную в отчетном периоде во все экспортные операции в ходе одного оборота. Его величину следует рассчитывать по фор-

муле средней хронологической. При отсутствии данных о ежемесячных остатках оборотных активов расчет их средней величины производят по формуле средней арифметической:

$$\overline{CO} = \frac{(CO_n + CO_k)}{2},$$

где CO_n и CO_k — соответственно величина остатка средств на начало и конец анализируемого периода.

Средняя продолжительность (длительность) одного оборота в днях ($\Pi_{об}$), отражающая количество дней, в течение которых оборотные средства совершают полный оборот, рассчитывается по формуле

$$\Pi_{об} = \overline{CO} : \frac{N_э}{Д}, \text{ или } \Pi_{об} = \frac{\overline{CO} \cdot Д}{N_э},$$

где $Д$ — число календарных дней анализируемого периода (30, 90, 180, 360).

В процессе анализа рассчитывают и оценивают динамику оборачиваемости средств в экспортных операциях в целом, а также по отдельным стадиям оборота (в товарах и в расчетах). Это позволит установить, на каких стадиях произошло ускорение или замедление движения средств. Частные показатели, характеризующие оборачиваемость отдельных видов оборотных средств, вложенных в товары или в расчеты, могут быть вычислены по вышеприведенным формулам, но в расчет должна приниматься средняя стоимость не всех оборотных средств, а конкретного их вида.

Преимущество такого способа расчета заключается в возможности взаимоувязать оборачиваемость всех оборотных средств с оборачиваемостью отдельных их видов, что можно представить следующей формулой:

$$\Pi_{об} = \Pi_{об Т} + \Pi_{об Р},$$

где $\Pi_{об Т}$ — продолжительность (длительность) одного оборота средств, вложенных в товары, дни; $\Pi_{об Р}$ — продолжительность (длительность) одного оборота средств в расчетах, дни.

При анализе изучаются:

1) динамика (отклонение от плана) показателей оборачиваемости средств, вложенных в экспортные операции;

2) влияние на изменение показателей по экспортным операциям в целом изменения оборота средств в товарах и расчетах, которое можно определить с помощью модели

$$\Delta \Pi_{об} = \Delta \Pi_{об Т} + \Delta \Pi_{об Р};$$

3) влияние изменения оборачиваемости на изменение величины оборотных средств, вложенных в экспортные операции, рассчитываемое по следующей формуле:

$$\overline{CO} = \frac{N_{\text{Э}}}{D} \cdot \frac{\overline{CO} \cdot D}{N_{\text{Э}}} = N_{\text{Э}}^{\text{дн}} \cdot \Pi_{\text{об}},$$

где $N_{\text{Э}}^{\text{дн}}$ — среднедневная выручка от реализации продукции на экспорт.

При расчете влияния изменения среднедневной выручки экспортируемой продукции и средней продолжительности одного оборота на изменение средней величины оборотных средств способом абсолютных разниц применяется следующий алгоритм:

$$\begin{aligned} \Delta \overline{CO}(\Delta N_{\text{Э}}^{\text{дн}}) &= (N_{\text{Э}1}^{\text{дн}} - N_{\text{Э}0}^{\text{дн}}) \Pi_{\text{об}0}; \\ \Delta \overline{CO}(\Delta \Pi_{\text{об}}) &= (\Pi_{\text{об}1} - \Pi_{\text{об}0}) N_{\text{Э}1}^{\text{дн}}; \\ \Delta \overline{CO} &= \overline{CO}_1 - \overline{CO}_0 = \Delta \overline{CO}(N_{\text{Э}}^{\text{дн}}) + \Delta \overline{CO}(\Delta \Pi_{\text{об}}). \end{aligned}$$

Влияние изменения средней продолжительности оборота в днях на величину оборотных средств, т.е. $\Delta \overline{CO}(\Delta \Pi_{\text{об}})$, можно рассчитать и с использованием формулы относительного высвобождения из оборота (относительного вовлечения в оборот) оборотных средств ($\pm \text{Э}_{\overline{CO}}$):

$$\pm \text{Э}_{\overline{CO}} = \overline{CO}_1 - \overline{CO}_0 \cdot I_N,$$

где I_N — темп роста выручки от экспорта;

4) влияние интенсивности и экстенсивности в использовании оборотных средств на изменение выручки от экспорта продукции.

Влияние экстенсивных факторов, которые отражают количественный аспект использования оборотных средств, оценивается с помощью формулы

$$\Delta N(\Delta \overline{CO}) = (\overline{CO}_1 - \overline{CO}_0) K_{\text{об}0}.$$

Влияние интенсивных факторов, которые характеризуют качественный аспект использования оборотных средств и оценивают эффективность их использования в единицу времени, рассчитывается с помощью формулы

$$\Delta N(\Delta K_{\text{об}}) = (K_{\text{об}1} - K_{\text{об}0}) \cdot \overline{CO}_1 = N_{\text{Э}1} - N_{\text{Э}0} \cdot I_{\overline{CO}},$$

где $I_{\overline{CO}}$ — темп роста оборотных средств.

Анализ оборачиваемости средств, вложенных в экспортные операции, рассмотрим на основе данных, приведенных в табл. 8.16.

Таблица 8.16

ДИНАМИКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОБОРАЧИВАЕМОСТИ СРЕДСТВ В ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЯХ

№ п/п	Показатели	Базисный период	Отчетный период	Изменение (+, -)
1	Выручка от экспорта продукции, тыс. руб.	12 656	13 669	+1013
2	Средний остаток средств по экспорту, тыс. руб. — всего В том числе: в товарах в расчетах	4944 3480 1464 90	6213 4293 1920 90	+1269 +813 +456 -
3	Число дней периода	90	90	-
4	Коэффициент оборачиваемости (число оборотов) — всего В том числе: в товарах в расчетах	2,56 (12 656/4944) 3,64 (12 656/3480) 8,64 (12 656/1464)	2,20 (13 669/6213) 3,18 (13 669/4293) 7,12 (13 669/1920)	-0,36 -0,46
5	Продолжительность оборота средств, дней — всего В том числе: в товарах в расчетах	35,16 (4944 · 90/12 656) 24,75 (3480 · 90/12 656) 10,41 (1464 · 90/12 656)	40,91 (6213 · 90/13 669) 28,27 (4293 · 90/13 669) 12,64 (1920 · 90/13 669)	+5,75 +3,52 +2,23

Как следует из данных таблицы, в отчетном периоде вложения организации в экспорт возросли, их прирост в целом составил 1269 тыс. руб., или 25,7%, продолжительность одного оборота составила 40,91 дня, по сравнению с базисным периодом она увеличилась на 5,75 дня. При этом на полученный результат оказало влияние увеличение длительности оборота средств, вложенных в товары (с момента отгрузки товара до момента перехода права собственности), на 3,52 дня, а также средств, находящихся в расчетах (с момента перехода права собственности до момента погашения дебиторской задолженности) на 2,23 дня.

Для выяснения причин изменения размера средств, вложенных в экспортные операции, проводится факторный анализ.

На основе приема абсолютных разниц по вышеприведенному алгоритму изучается влияние двух факторов:

- роста реализации товаров с 12 656 тыс. до 13 669 тыс. руб.;
- замедления скорости оборота вложенных средств. Продолжительность их оборота возросла с 35,16 до 40,91 дней.

В процессе проведенных расчетов получены следующие отклонения:

- в результате изменения выручки экспортируемой продукции

$$\overline{\Delta CO}(\Delta N_{\text{Э}}^{\text{дн}}) = (151,88 - 140,62) \cdot 35,16 = 396 \text{ тыс. руб.};$$

- в результате увеличения продолжительности оборота

$$\overline{\Delta CO}(\Delta П_{\text{об}}) = (40,91 - 35,16) \cdot 151,88 = 873 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, в результате совокупного влияния двух указанных факторов потребность организации в оборотных средствах возросла на

$$396 + 873 = 1269 \text{ тыс. руб.}$$

При этом увеличение длительности оборота вызвало рост потребности в оборотных средствах гораздо более значительный, чем влияние такого фактора, как увеличение объема экспортных операций.

Аналогичные расчеты могут быть выполнены отдельно по товарам и расчетам. Результаты расчетов приведены в табл. 8.17.

На следующем этапе проводится детальный анализ для выявления и устранения причин, вызывающих удлинение сроков оборачиваемости вложений в экспортные операции по стадиям их кругооборота.

При изучении оборачиваемости средств в товарах необходимо проанализировать влияние следующих объективных и субъективных факторов:

- близость или удаленность поставщика от пункта выхода экспортного товара в адрес иностранного клиента;

**ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ ФАКТОРОВ НА ИЗМЕНЕНИЕ РАЗМЕРА
ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ, тыс. руб.**

Показатели	Изменение средств (+,-)	В том числе за счет влияния изменения	
		объема выручки	продолжительности оборота
Средний остаток средств по экспорту — всего	+ 1269	+396	+ 873
В том числе:	+ 813	+ 279	+ 534
в товарах	+ 456	+ 117	+ 339
в расчетах			

- скорость продвижения товаров до момента сдачи их иностранному покупателю;
- сроки хранения товаров на перевалочных пунктах;
- организация и скорость документооборота;
- способ транспортировки.

Так, при железнодорожных перевозках отгрузка товаров непосредственно иностранным покупателям в международном железнодорожном грузовом сообщении по единому международному транспортному документу, без перевалки и хранения на промежуточных пунктах значительно сокращает продолжительность оборота средств в товарах по сравнению с другим вариантом железнодорожных перевозок, требующих переоформления транспортных документов в пограничных пунктах.

В настоящее время возникла необходимость внедрения новых методов и технологий доставки грузов. Совершенствование видов транспорта привело к значительному росту сквозных перевозок грузов, часто в унифицированной форме (в контейнерах, трейлерах, на паллетах, флетах и т.д.) от места отправления до места назначения несколькими видами транспорта, что получило название смешанной перевозки. Такого рода перевозки известны в международной практике как интермодальные, что подразумевает использование сквозного транспортного документа (<<С.Т.>>), который называется сквозным коносаментом. Оформляет и выдает сквозной коносамент оператор интермодальной перевозки, выступающий в роли перевозчика или экспедитора.

Морскому транспорту при всех его достоинствах (низкая себестоимость перевозок на дальние расстояния, высокая провозная и пропускная способность, низкая капиталоемкость перевозок) присущи и ряд недостатков: ограниченность перевозок, низкая скорость доставки (большое время транзита), зависимость от географических, навигационных и погодных условий. При морских перевозках может возникнуть необходимость в выгрузке товара в порту в целях накоп-

ления для последующей загрузки судна. В этом случае срок оборота средств в товарах удлинится даже при относительно одинаковом расстоянии от места нахождения поставщика до порта и пограничной железнодорожной станции за счет хранения. Для ускорения оборота средств нужно до минимума сокращать сроки хранения товаров или по возможности перегружать их на суда прямо из вагонов.

Выбор оптимального маршрута и способа доставки, своевременная подача заявок на предоставление транспортных средств и поручений на погрузку также сокращают продолжительность оборота средств в товарах.

Основными критериями выбора вида транспорта являются экономическая целесообразность и техническая возможность обеспечить транспортировку конкретного груза в срок и без потерь.

Продолжительность оборота средств в расчетах с иностранными покупателями зависит от условий платежей, предусмотренных в контрактах, видов и форм расчетов, своевременности предъявления платежных документов и других факторов. При предоставлении коммерческого кредита (расчет в кредит с отсрочкой платежа), когда продажа товара осуществляется на условиях консигнации, на условиях оплаты после реализации или по истечении определенного периода после поставки, завершение кругооборота средств задерживается. Аккредитивная форма расчетов предусматривает обязательство покупателя открыть аккредитив (счет для безналичных расчетов) на конкретную сумму в пользу продавца в банке-эмитенте к установленному контрактному сроку. При аккредитивной форме расчетов денежные средства в виде платежа быстрее всего вернутся от покупателя, когда аккредитив открывается в стране продавца; несколько позже — при открытии аккредитива в стране покупателя. Инкассовая форма расчетов во внешнеторговой практике представляет собой договоренность экспортера с уполномоченным банком, которая предусматривает обязательство передачи товаросопроводительных документов импортеру только после оплаты им отгруженного товара. При использовании инкассовой формы расчетов оборачиваемость средств экспортера замедляется, особенно если применяется не инкассо с немедленной оплатой (без предварительного акцепта покупателей), а обычное инкассо с предварительным акцептом счета, так как требуется время на передачу документов в страну покупателя, акцепт счета и перечисление денежных средств банку продавца. Кроме того, к моменту прибытия документов в банк импортера последний может отказаться от их оплаты или оказаться неплатежеспособным. Возможна ситуация, когда доставка товара может опередить поступление документов в банк и получение его импортером без товаросопроводительных документов, что увеличивает риск неоплаты. Дольше всего находятся средства в расчетах при осуществлении пла-

тежей банковскими переводами, они используются значительно реже других форм расчетов. Расчеты банковскими переводами по внешнеторговым сделкам в основном применяются при последующих расчетах по претензиям импортеров или урегулированию рекламаций, связанных с качеством и ассортиментом ранее поставленного товара, при оплате задолженности в рамках открытого счета; по расчетам неторгового характера и прочим взаимным платежам. Если в контрактах не предусмотрены гарантии платежей, могут возникнуть задержки в расчетах и, как результат, просроченная задолженность. Для ускорения оборачиваемости средств в расчетах рекомендуется предусматривать в контракте форму платежа, гарантирующую безусловное поступление валютной выручки при экспорте товаров, а также предоставление гарантий на возврат платежа, ранее переведенного в оплату импортируемых товаров, в случае их непоступления.

В процессе анализа оборотных активов необходимо оценить величину, динамику и причины изменения оборотного капитала, который представляет собой разность между оборотными активами и кредиторской задолженностью. Факторный анализ изменения оборотного капитала (ОК) производится с использованием формулы

$$ОК = З + ДЗ + ДС - КЗ,$$

где З — товарные запасы; ДЗ — дебиторская задолженность; ДС — денежные средства и краткосрочные финансовые вложения; КЗ — кредиторская задолженность.

Увеличение оборотного капитала в целом положительно сказывается на финансовой устойчивости организации, однако негативно влияет на прибыльность, поскольку платный характер оборотного капитала предполагает увеличение финансовых расходов и, соответственно, снижение прибыли.

Обоснованные выводы относительно оборачиваемости оборотных активов и их составляющих могут быть получены на основе анализа операционного и финансового циклов. Длительность операционного и финансового циклов определяется на базе показателей, характеризующих длительность (продолжительность) оборота средств в товарах и расчетах с иностранными покупателями:

$$D_{оп} = T_r + T_d;$$

$$D_{ф} = D_{оп} - T_k = T_r + T_d - T_k,$$

где $D_{оп}$ — длительность операционного цикла, дни; $D_{ф}$ — длительность финансового цикла, дни; T_r — длительность оборота средств в товарах, дни; T_d — длительность оборота средств в дебиторской задолженности, дни; T_k — длительность оборота средств в кредиторской задолженности, дни.

Оценивая длительность операционного и финансового циклов, необходимо учитывать, что чем короче эти циклы, тем ниже степень обеспеченности организации оборотными активами и тем рискованнее организация. Однако чем больше длительность циклов, тем выше потребность организации в источниках финансирования и тем выше затраты на финансирование.

Если увеличивается период оборачиваемости товаров либо дебиторской задолженности, то возрастает общая стоимость товаров или общая сумма дебиторской задолженности. При сокращении срока кредита, предоставленного поставщиками, уменьшается сумма кредиторской задолженности. В результате этих изменений возрастают величина оборотного капитала и период оборота денежных средств.

Очевидно, что чем больше продолжительность финансового цикла, тем больше потребность в оборотных средствах, в частности в денежных средствах. Чтобы эффективно управлять денежными средствами, запасами, дебиторской и кредиторской задолженностью, необходимо обеспечивать следующие условия:

- уровень запасов должен быть достаточным для удовлетворения потребности в них в случае необходимости, однако он не должен превышать нормального уровня;
- дебиторам следует предоставлять кредит на приемлемый срок, но нельзя допускать просрочки платежей;
- у кредиторов необходимо добиваться кредита на срок, превышающий срок погашения дебиторской задолженности, и использовать полученные средства с максимальной эффективностью.

Ускорение оборачиваемости оборотных средств (активов) и сокращение времени финансового цикла обусловлены множеством факторов и прежде всего:

- сокращением времени обращения средств, включенных в запасы;
- сокращением времени обращения дебиторской задолженности.

Время операционного цикла зависит также от сокращения времени обращения кредиторской задолженности.

Аналитическая работа в организации должна быть направлена на выявление возможностей ускорения оборота по этим важнейшим направлениям. Кроме того, необходимо учитывать, что завершением оборота ресурсов считается факт продажи товаров и получения выручки (ее зачисления на расчетный счет). Очевидно, что эффективность хозяйственной деятельности, устойчивое финансовое состояние могут быть достигнуты лишь при достаточном и согласованном контроле за движением прибыли, оборотного капитала и денежных средств.

Критерием оценки эффективности использования оборотных средств является уровень их рентабельности, определяемый отноше-

нием валовой (чистой) прибыли к средней стоимости оборотных средств за анализируемый период:

$$P_{oc} = (ВП/CO) \cdot 100,$$

где ВП — валовая прибыль.

Валовая прибыль при экспорте определяется как разность между ценой контракта и полными затратами предприятия на экспорт.

Коэффициент рентабельности показывает, сколько рублей прибыли приходится на 1 руб., вложенный в оборотные средства. Кроме того, он характеризует, насколько ликвидным является экспортируемый товар и насколько эффективно организованы взаимоотношения организации с импортером. Так, уменьшение значения этого показателя свидетельствует о снижении эффективности использования оборотного капитала и увеличении вероятности возникновения сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности, повышении степени коммерческого риска.

Факторная модель рентабельности оборотных средств представляет рентабельность как функцию от рентабельности продаж и коэффициента оборачиваемости оборотных средств:

$$P_{oc} = K_{об} \cdot P_{п},$$

где $K_{об}$ — коэффициент оборачиваемости оборотных средств; $P_{п}$ — рентабельность продаж.

Прирост рентабельности оборотных средств за счет изменения оборачиваемости определяется по следующей формуле:

$$\Delta P_{oc}(\Delta K_{об}) = \Delta K_{об} \cdot P_{п0},$$

где $P_{п0}$ — рентабельность продаж в базисном периоде.

Прирост рентабельности оборотных средств за счет рентабельности продаж определяется следующим образом:

$$\Delta P_{oc}(\Delta P_{п}) = \Delta P_{п} \cdot K_{об1},$$

где $\Delta P_{п}$ — прирост рентабельности продаж; $K_{об1}$ — коэффициент оборачиваемости оборотных средств в отчетном периоде.

Факторный анализ рентабельности оборотных средств позволяет выявить влияние рентабельности продаж и оборачиваемости оборотных средств на ее уровень, что имеет большое значение для выбора стратегии организации, направленной на повышение финансовой эффективности оборотных средств. Максимальный эффект даст оптимальное сочетание роста рентабельности продаж и ускорения оборачиваемости оборотных средств в конкретных условиях деятельности организации.

Анализ эффективности использования оборотных средств необходим для оценки финансового состояния организации. Интенсивность использования текущих активов, определяемая скоростью превращения их в денежную наличность, влияет на ликвидность и платежеспособность организации. Текущее расходование денежных средств и их поступление, как правило, не совпадают во времени, в результате у организации возникает потребность в большем или меньшем объеме финансирования в целях поддержания платежеспособности. Чем ниже скорость оборота оборотных активов, тем больше потребность в финансировании. Управляя оборотными активами, организация получает возможность в меньшей степени зависеть от внешних источников получения денежных средств и повысить свою ликвидность. Эффективное управление оборотными активами рассматривается как один из способов удовлетворения потребности в капитале.

При анализе финансового состояния с точки зрения ликвидности и платежеспособности используются в основном показатели ликвидности. Между тем платежеспособность и ликвидность имеют разное экономическое содержание. Платежеспособность в общем случае характеризует достаточность денежных средств, а также их эквивалентов для расчетов по текущим обязательствам организации. Показатели ликвидности строятся на основе принципа соответствия части оборотных активов и краткосрочных обязательств. Основным признаком ликвидности является формальное превышение (в стоимостной оценке) оборотных активов над краткосрочными пассивами. Степень ликвидности оборотных активов определяется на основе структурирования активов баланса.

В этом случае все оборотные активы можно разделить:

- на легкореализуемые — денежные средства, краткосрочные финансовые вложения;
- медленнореализуемые — краткосрочная дебиторская задолженность, готовая продукция, прочие оборотные активы;
- труднореализуемые — запасы за вычетом готовой продукции, долгосрочная дебиторская задолженность, нереальная для взыскания.

Определив долю каждой группы в общей сумме текущих активов, можно определить степень ликвидности оборотных средств, т.е. способность организации расплатиться со своими долгами.

Основными финансовыми коэффициентами, характеризующими платежеспособность, являются общая степень платежеспособности и коэффициент платежеспособности по текущим обязательствам.

Общая степень платежеспособности характеризует общую ситуацию с платежеспособностью организации, объемами ее заемных средств и сроками возможного погашения задолженности организации перед ее кредиторами. Общая степень платежеспособности

представляет собой соотношение суммы обязательств, соотнесенных с величиной среднемесячной выручки (поступлением денежных средств от реализации).

Коэффициент платежеспособности по текущим обязательствам характеризует ситуацию с текущей платежеспособностью организации, объемами ее краткосрочных заемных средств и сроками возможного погашения задолженности организации перед ее кредиторами. Этот показатель определяется как отношение текущих заемных средств организации к среднемесячной выручке.

В зависимости от значения коэффициента платежеспособности по текущим обязательствам, рассчитанного на основе данных за последний отчетный период, организации разделяются на три группы:

- платежеспособные организации, у которых значение указанного показателя не превышает 3 месяца;
- неплатежеспособные организации первой категории, у которых значение указанного показателя составляет от 3 до 12 месяцев;
- неплатежеспособные организации второй категории, у которых значение указанного показателя превышает 12 месяцев.

На практике для определения платежеспособности используют показатели ликвидности, позволяющие дать оценку способности организации погасить свои обязательства при наступлении срока платежа. Исходя из критерия выделения текущих активов по степени ликвидности различают коэффициенты текущей, быстрой и абсолютной ликвидности.

Коэффициент *текущей* ликвидности (коэффициент покрытия) представляет собой отношение всех оборотных активов к краткосрочным обязательствам. Он позволяет установить, в какой кратности оборотные активы покрывают краткосрочные обязательства. Чем больше величина оборотных активов по отношению к текущим пассивам, тем выше вероятность погашения обязательств за счет имеющихся активов.

При расчете уточненного значения коэффициента текущей ликвидности корректируется как состав активов, так и краткосрочных обязательств. Из активов исключается просроченная дебиторская задолженность иностранных покупателей. Дебиторская задолженность покупателей по коммерческому кредиту включается в расчет только в той части, которая подлежит погашению в этом периоде. Денежные средства берутся в полной сумме, если нет сумм, зарезервированных для особых целей. Вся кредиторская задолженность включается в расчет в части, подлежащей погашению в течение этого же срока.

В экономически развитых странах оптимальным считается значение коэффициента текущей ликвидности, равное 2, т.е. для обеспечения минимальной гарантии инвестиций на каждый рубль кратко-

срочных долгов приходится 2 руб. оборотного капитала. Смысл данного соотношения состоит в том, чтобы организация могла не только полностью ликвидировать все свои краткосрочные обязательства, направив оборотные активы на погашение долгов, но также иметь запас оборотных средств для продолжения текущей деятельности.

Организации, имеющие спецификой своей деятельности относительно высокую оборачиваемость оборотных активов, могут позволить себе и относительно меньшее значение коэффициента текущей ликвидности. Например, в торговле его рекомендательный ориентир равен 1,5. Превышение оборотных активов над краткосрочными обязательствами более чем в два раза считается нежелательным, поскольку свидетельствует о нерациональном вложении организацией своих средств и неэффективном их использовании. С позиции кредиторов подобный вариант формирования оборотных средств наиболее предпочтителен. Если соотношение текущих активов и краткосрочных обязательств ниже, чем 1:1, то можно говорить о высоком финансовом риске, связанном с тем, что организация не в состоянии оплатить свои счета.

Коэффициент *быстрой*, или критической, ликвидности характеризует возможность организации погасить краткосрочные обязательства при условии своевременных расчетов с дебиторами. В общем случае коэффициент быстрой ликвидности рассчитывается как отношение ликвидной части оборотных средств (дебиторская задолженность и денежные средства) к краткосрочным обязательствам. В этом случае в сумме активов, используемых для погашения краткосрочных обязательств, отражается краткосрочная дебиторская задолженность и определяется либо возможность полного покрытия краткосрочных обязательств этими активами, либо доля обязательств, которые могут быть покрыты в данной ситуации. При расчете уточненного коэффициента быстрой ликвидности уточняются состав ликвидных средств, а также краткосрочных обязательств.

В общем случае долгосрочная дебиторская задолженность не включается в состав быстро реализуемых активов.

Рекомендуемое значение данного показателя составляет 0,8–1. При значении больше 1 организация теоретически имеет надежный уровень платежеспособности.

Достоверность выводов по результатам расчетов указанного коэффициента и его динамики во многом зависит от качества дебиторской задолженности: сроков ее образования, финансового положения должника и др. Из расчета должна быть исключена маловероятная, сомнительная или вовсе нереальная дебиторская задолженность.

Коэффициент *абсолютной* ликвидности (норма денежных ресурсов) показывает, какую часть краткосрочной задолженности организация может погасить в ближайшее время за счет денежных средств

и краткосрочных ценных бумаг. В общем случае он рассчитывается как отношение величины наиболее ликвидных активов к сумме наиболее срочных обязательств и краткосрочных пассивов. При расчете уточненного значения коэффициента абсолютной ликвидности осуществляется уточнение состава активов по статье «Краткосрочные финансовые вложения», а также уменьшение краткосрочных обязательств на величину доходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов. В качестве нормативного (нормального ограничения) рекомендуется значение данного показателя, находящегося в интервале 0,2–0,3.

Если фактические значения коэффициента укладываются в указанный диапазон, то это означает, что в случае поддержания остатка денежных средств на уровне отчетной даты (в основном за счет обеспечения равномерного поступления платежей от партнеров по бизнесу) имеющаяся краткосрочная задолженность может быть погашена за два-три дня.

Для обеспечения соответствия значения коэффициента абсолютной ликвидности нормативному и (или) необходимому для организации уровню важно осуществлять анализ ее денежных потоков.

Благодаря анализу денежного потока определяют кредитный риск, но при этом есть доля вероятности возникновения событий, объективно не зависящих от заемщика (изменение курса валют, рыночной конъюнктуры), а также субъективных событий, возникших вследствие действий хозяйствующего субъекта. Уровень кредитного риска снижается при наличии у заемщика достаточной доли собственных средств в оборотных активах.

Для оценки достаточности собственных оборотных средств и определения зависимости организации от привлеченных источников при формировании текущих активов рассчитываются относительные коэффициенты финансовой устойчивости, уровень которых сопоставляется с рекомендуемыми значениями. Одним из основных показателей устойчивости финансового состояния является коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, который определяется как отношение собственных оборотных средств к сумме текущих оборотных активов. Он показывает, в какой степени оборотные средства сформированы за счет собственных источников. Общепринятое, в том числе установленное в официальных методиках, нормативное значение (нижняя граница) для коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами составляет величину, равную 0,1. Если значение коэффициента больше или равно 1, организация полностью обеспечена всеми оборотными активами за счет собственных средств и имеет абсолютную финансовую устойчивость. Чем меньше значение коэффициента, тем неустойчивее финансовое состояние организации.

Глава 9. АНАЛИЗ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Импортные операции — это деятельность по закупке и ввозу иностранных товаров для последующей реализации их на внутреннем рынке своей страны. При реализации товаров доход от импортных операций аналогичен доходу от торговых операций, т.е. представляет собой разность цен покупки и продажи импортного товара. Исходя из этого, основной задачей анализа является анализ соотношения продажной и покупной цены на импортный товар.

Для решения этой задачи необходимо:

- рассмотреть этапы формирования цены покупки импортной продукции на внешнем рынке, включая все расходы, связанные с приобретением товаров, и провести факторный анализ покупной стоимости импортных товаров;
- определить уровни критических значений продажной цены импортного товара и товарооборота посредством маржинального анализа.

9.1. Анализ факторов, формирующих покупную цену импортных товаров

В соответствии с действующей методикой, принятой в бухгалтерском учете, фактические затраты по приобретению импортируемых товаров включают контрактную стоимость товаров; расходы по транспортировке с сопутствующими ей погрузочно-разгрузочными работами и страхованию от пункта отгрузки товара иностранным поставщиком до места назначения в соответствии с базисом поставки; платежи на таможене, включающие сумму пошлин, таможенные сборы и НДС; расходы по доставке товара от таможи до местонахождения получателя.

Методика анализа динамики объемов импорта в натуральном и стоимостном выражении, оценка влияния факторов на изменение объемов импорта аналогична методике анализа экспортных операций, которая подробно рассмотрена в гл. 8.

Спецификой анализа импортных операций является проведение анализа товарного ассортимента контракта по каждой позиции, отличающегося высокой трудоемкостью из-за большого количества наименований импортируемых товаров. В этих случаях рекомендуется укрупнять объекты анализа. При анализе соотношения цен покупки и продажи необходимо учитывать, что является объектом исследования — единица товара, партия товара или весь контракт.

Если объектом поставки по контракту является однородный товар с одной ассортиментной позицией, анализируется соотношение цен покупки и продажи по единице товара. Если объектом поставки

является однородный или разнородный товар со множеством ассортиментных позиций, то целесообразно сопоставить цены покупки и продажи по единице товара каждой ассортиментной позиции и по контракту в целом.

Принципиальным является то, что при анализе соотношения цен покупки и продажи единицы товара продажная цена берется как средняя, ввиду того, что продажа всей партии товара по одной цене является исключением. При анализе соотношения цен покупки и продажи в целом по партии товара или всему контракту необходимость расчета средней цены реализации отпадает.

В ходе анализа импортных контрактов помимо таких факторов, как изменение физического объема и ассортимента поставок, рассматривается влияние изменения таможенных платежей и курса национальной валюты.

Рассмотрим пример оценки влияния курсовых разниц на всех этапах формирования стоимости импортной операции. Произведем расчеты на основе общих условий предполагаемой импортной операции при изменении валютного курса.

Пример. Допустим, что по контракту, заключенному с иностранным поставщиком, российская организация закупает товары в количестве 3000 ед. на условиях поставки *FOB* порт отправления. Контрактная стоимость партии составляет 130 000 евро. В соответствии с базисом поставки расходы по транспортировке с сопутствующими ей погрузочно-разгрузочными работами и страхованию от пункта отгрузки товара иностранным поставщиком до места назначения составят 26 000 евро. При оформлении товара на таможене Российской Федерации по данному договору установлена импортная таможенная пошлина в размере 12% таможенной стоимости товара, ставка НДС — 10%, таможенные сборы — 0,15% таможенной стоимости. Расходы по доставке товара от таможи до места нахождения получателя составят 45 000 руб. Валютный курс изменился с 42 до 44 руб./евро.

В процессе анализа стоимости импортной операции расчеты проводятся в следующей последовательности.

1. Определяется таможенная стоимость товара (ТС) как сумма контрактной стоимости и всех расходов, связанных с доставкой товара до таможенной границы Российской Федерации:

1) в иностранной валюте:

$$TC_{\text{евро}} = 130\,000 + 26\,000 = 156\,000 \text{ евро};$$

2) в рублевом выражении:

при валютном курсе 42 руб./евро

$$TC_{\text{руб}} = 156\,000 \cdot 42 = 6\,552\,000 \text{ руб.};$$

• при валютном курсе 44 руб./евро

$$TC_{\text{руб}} = 156\,000 \cdot 44 = 6\,864\,000 \text{ руб.}$$

Влияние изменения курса рубля к иностранной валюте на таможенную стоимость импортного товара составит 312 000 руб. (6 864 000 – 6 552 000).

2. Определяется общая сумма таможенных платежей, включающая импортную таможенную пошлину, НДС и таможенные сборы.

Расчеты проводятся по каждому таможенному платежу:

1) размер таможенной пошлины исчисляется по ставкам в процентах к таможенной стоимости товара по формуле

$$ТП_{\text{евро}} = \frac{ТС_{\text{евро}} \cdot C_{\text{ТП}}}{100},$$

где $ТП_{\text{евро}}$ — размер таможенной пошлины, евро; $ТС_{\text{евро}}$ — таможенная стоимость товара, евро; $C_{\text{ТП}}$ — ставка таможенной пошлины, установленная в процентах к таможенной стоимости товара;

• в иностранной валюте:

$$ТП_{\text{евро}} = \frac{156\,000 \cdot 12}{100} = 18\,720 \text{ евро};$$

в рублевом выражении:

• при валютном курсе 42 руб./евро

$$ТП_{\text{руб}} = 18\,720 \cdot 42 = 786\,240 \text{ руб.};$$

• при валютном курсе 44 руб./евро

$$ТП_{\text{руб}} = 18\,720 \cdot 44 = 823\,680 \text{ руб.}$$

Влияние изменения курса рубля к иностранной валюте на сумму таможенной пошлины составит 37 440 руб. (823 680 – 786 240).

Если изменится процентная ставка импортной пошлины, по вышеприведенной формуле оценивается влияние двух факторов: изменение ставки таможенной пошлины и изменение курса рубля к иностранной валюте на размер таможенной пошлины.

Допустим, в нашем примере установленная в процентах к таможенной стоимости товара ставка таможенной пошлины сократилась с 12 до 10%. Используя исходные данные, рассчитаем способом цепных подстановок влияние изменения ставки таможенной пошлины и курсовых разниц на изменение размера таможенной пошлины:

• размер таможенной пошлины (в руб.) при ставке 12% и курсе 42 руб./евро

$$ТП_{\text{руб}} = \frac{12 \cdot 156\,000 \cdot 42}{100} = 786\,240 \text{ руб.};$$

- расчетный размер таможенной пошлины (в руб.) при снижении ставки до 10% и курсе 42 руб./евро

$$ТП_{руб} = \frac{10 \cdot 156\,000 \cdot 42}{100} = 655\,200 \text{ руб.};$$

- размер таможенной пошлины с учетом изменения курса валюты

$$ТП_{руб} = \frac{10 \cdot 156\,000 \cdot 44}{100} = 686\,400 \text{ руб.};$$

Совокупное влияние анализируемых факторов на изменение размера импортной таможенной пошлины:

- изменение процентной ставки импортной таможенной пошлины

$$655\,200 - 786\,240 = -131\,040 \text{ руб.};$$

- изменение курса рубля к иностранной валюте

$$686\,400 - 655\,200 = 31\,200 \text{ руб.};$$

- общее изменение в результате влияния двух факторов

$$-131\,040 + 31\,200 = -99\,840 \text{ руб.}$$

Таким образом, размер импортной таможенной пошлины уменьшится на 99 840 руб., причем за счет изменения процентной ставки ее величина снизится на 131 040 руб., а за счет изменения курса рубля она увеличится на 31 200 руб. Однако первый фактор окажет более сильное влияние, что в итоге приведет к сокращению размера таможенной пошлины;

2) определяется сумма НДС. Налогооблагаемой базой для начисления НДС является таможенная стоимость, увеличенная на размер таможенной пошлины.

Сумма НДС:

- в иностранной валюте

$$НДС_{евро} = \frac{(156\,000 + 18\,720) \cdot 10}{100} = 174\,720 \text{ евро};$$

- в рублевом выражении

$$НДС_{руб.} = \frac{(ТС_{евро} + ТП_{евро}) \cdot C_{НДС} \cdot K_{в}}{100},$$

где $ТС_{евро}$ — таможенная стоимость товара, евро; $ТП_{евро}$ — размер таможенной пошлины, евро; $C_{НДС}$ — ставка НДС, %;

- при валютном курсе 42 руб./евро

$$(156\,000 + 18\,720) \cdot 10 \cdot 42/100 = 733\,824 \text{ руб.};$$

- при валютном курсе 44 руб./евро

$$(156\,000 + 18\,720) \cdot 10 \cdot 44/100 = 768\,768 \text{ руб.}$$

Влияние изменения курса рубля к иностранной валюте на сумму НДС составит 34 944 руб. (768 768 – 733 824);

3) оплата таможенных сборов за таможенное оформление в нашем примере взимается в размере 0,15% таможенной стоимости товаров.

Размер таможенных сборов:

- в иностранной валюте

$$\frac{156\,000 \cdot 0,15}{100} = 234 \text{ евро;}$$

- в рублевом выражении:

при валютном курсе 42 руб./евро

$$234 \cdot 42 = 9828 \text{ руб.};$$

при валютном курсе 44 руб./евро

$$234 \cdot 44 = 10\,296 \text{ руб.}$$

Влияние изменения курса рубля к иностранной валюте на размер таможенных сборов составит 468 руб. (10 296 – 9828).

Таким образом, общий размер таможенных платежей в результате изменения курса рубля к иностранной валюте возрастет на 72 852 руб. за счет увеличения:

- размера таможенной пошлины — на 37 440 руб.;
- НДС — на 34 944 руб.;
- размера таможенных сборов — на 468 руб.

3. Определяется стоимость покупки импортируемого товара на внешнем рынке (в рублевом выражении) как сумма всех затрат по их приобретению (таможенная стоимость, сумма таможенных платежей, расходы по доставке товара от таможи до местонахождения получателя):

- при валютном курсе 42 руб./евро

$$6\,552\,000 + 1\,529\,892 + 45\,000 = 8\,126\,892 \text{ руб.};$$

- при валютном курсе 44 руб./евро

$$6\,864\,000 + 1\,602\,744 + 45\,000 = 8\,511\,744 \text{ руб.}$$

Таким образом, стоимость покупки импортируемого товара при изменении курса рубля возрастет на 384 852 руб. (8 511 744 – 8 126 892).

В табл. 9.1 приведены результаты расчетов влияния изменения валютного курса на изменение стоимости покупки импортируемых товаров.

Таблица 9.1

**ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ ИЗМЕНЕНИЯ ВАЛЮТНОГО КУРСА
НА СТОИМОСТЬ ПОКУПКИ ИМПОРТНОГО ТОВАРА**

№ п/п	Показатели	Значение показателей при курсе валюты, руб./евро		Изменение (+; -)
		42	44	
1	Таможенная стоимость партии, руб.	6 552 000	6 864 000	312 000
2	Таможенные платежи, руб. В том числе:	1 529 892	1 602 744	72 852
	таможенная пошлина	786 240	823 680	37 440
	сумма НДС	733 824	768 768	34 944
	таможенные сборы	9828	10 296	468
3	Расходы по доставке товара от таможни до местонахождения получателя, руб.	45 000	45 000	-
4	Стоимость покупки партии импортного товара, руб.	8 126 892	8 511 744	384 852

Валовая прибыль импортера при неизменных общих условиях предполагаемой импортной операции за счет изменения валютного курса снизится на сумму 384 852 руб.

При существующей тенденции девальвации рубля относительно евро (валюты контракта) целесообразность осуществления импортной операции снижается.

Цена покупки импортного товара на внешнем рынке (в расчете на единицу) увеличится на 128,29 руб. при изменении курса валюты с 42 до 44 руб./евро, что видно из расчета:

- стоимость покупки партии товара:
 - при валютном курсе 42 руб./евро — 8 126 892 руб.;
 - при валютном курсе 44 руб./евро — 8 511 744 руб.;
- объем партии — 3000 ед.;
- цена за единицу товара:
 - при валютном курсе 42 руб./евро — 2708,96 руб. (8 126 892 : 3000);
 - при валютном курсе 44 руб./евро — 2837,25 руб. (8 511 744 : 3000).

При цене продажи импортного товара на внутреннем рынке 3370 руб. наценка на единицу товара составит:

- при валютном курсе 42 руб./евро — 661,04 руб. (3370 – 2708,96);
- при валютном курсе 44 руб./евро — 532,75 руб. (3370 – 2837,25).

То есть произойдет снижение наценки в размере 128,29 руб. (661,04 – 532,75).

Расчетную отпускную цену импортного товара необходимо сравнить с действующими внутренними розничными ценами на товары-аналоги. На практике эта разница должна быть, как правило, не менее 10% по сравнению с конкурентами с целью создания «запаса прочности» на случай непредвиденного изменения конъюнктуры рынка и страхования от других рисков. Чтобы выдержать данный «запас прочности», с ростом валютного курса приходится снижать наценку на единицу импортного товара, реализуемого внутри страны.

Соотношение выручки импортера с затратами, связанными с импортом, показывает, на сколько процентов импортер может позволить себе увеличить покупную цену импортного товара.

В нашем примере это соотношение составит:

- при курсе 42 руб./евро

$$\frac{3370 \cdot 3000}{8126892} = 1,24;$$

- при курсе 44 руб./евро

$$\frac{3370 \cdot 3000}{8511744} = 1,19.$$

Таким образом, при росте валютного курса с 42 до 44 руб./евро возможности увеличения покупной цены импортного товара снижаются с 24 до 19%. Как следствие, со снижением допустимых наценок происходит снижение эффективности импортной операции.

9.2. Определение уровня критической цены импортного товара посредством маржинального анализа

Принятие решения о целесообразности проведения импортной сделки, а также определение ее эффективности может быть обосновано результатами проведения маржинального анализа. Эффективность исполнения импортного контракта с точки зрения соотношения цены оборотного капитала импортного контракта и нормы его финансовой отдачи определяется на основе критического значения товарооборота продаж.

Норма финансовой отдачи импортного контракта (коэффициент рентабельности импортной сделки) рассчитывается как отношение показателя валового дохода (ВД) от реализации импортного товара к оборотному капиталу (ОК), который в частном случае может совпадать с внешнеторговой себестоимостью импортного товара (ВС). Другое название коэффициента рентабельности, встречающееся в экономической литературе, — коэффициент доходности, или коэффициент бухгалтерской рентабельности.

Формула коэффициента доходности (K_d) имеет следующий вид:

$$K_d = \frac{ТО - ОК}{ОК} = \frac{ВД}{ОК},$$

где K_d — коэффициент доходности; ВД — валовой доход; ТО — выручка от продаж импортного товара по контракту (в рублях, без НДС) или товарооборот в продажных ценах без НДС; ОК — оборотный капитал, авансированный в исполнение сделки.

Для факторного анализа коэффициента доходности применяется моделирование этого показателя методом расширения факторной системы. Возможен следующий вариант моделирования коэффициента доходности:

$$K_d = \frac{(ТО - ОК) \cdot ТО}{ОК \cdot ТО} = \frac{ВД \cdot ТО}{ОК \cdot ТО} = \frac{ВД}{ТО} \cdot \frac{ТО}{ОК} = K_n \cdot K_a,$$

где K_n — коэффициент прибыльности; K_a — коэффициент оборачиваемости активов.

Экономическое содержание коэффициента рентабельности (K_d) указывает на сумму валового дохода от продажи импортного товара, приходящуюся на единицу оборотного капитала, а коэффициент прибыльности — на сумму маржинальной прибыли, приходящейся на единицу выручки от реализации импортного товара.

Эта факторная модель отражает зависимость показателя рентабельности от коэффициента прибыльности и показателя оборачиваемости, т.е. эффективности использования оборотных активов.

Расчет коэффициентов рентабельности можно производить как для партии импортного товара, так и в целом по контракту. Расчет следует вести в национальной и иностранной валюте.

Расчет коэффициентов рентабельности партий импортного товара обеспечивает сопоставимость результатов расчета со значениями коэффициентов оборачиваемости импортного товара.

В условиях стабильного курса национальной валюты импортер может продавать различные по количеству единиц партии импортного товара с одинаковой доходностью. В условиях падения курса иностранной валюты импортер может минимизировать потери и максимизировать прибыль от сделки путем формирования портфеля заказов на импортный товар еще до его ввоза на таможенную территорию России. Для повышения эффективности продаж больших партий импортного товара необходимо разработать шкалу скидок с текущей продажной цены импортного товара в зависимости от размера продажи.

Применение метода нормы бухгалтерской рентабельности упрощает сопоставление цен покупки и продажи импортного товара и позволяет не только производить оперативный и последующий анализ

эффективности его реализации, но и прогнозировать сбыт импортного товара путем расчета критических значений финансовых коэффициентов и курса национальной валюты.

Проблема сравнимости контрактов полностью не решается с помощью финансовых коэффициентов, поскольку не учитывается разность в сроках исполнения контрактов. Однако выбор объекта анализа подразумевает построение методики, обеспечивающей сопоставимость контрактов, независимо от их натурально-вещественной формы, условий поставки и реализации. В ходе анализа рекомендуется использовать метод приведения показателя количества партии товара к уровню одной из них для обеспечения сопоставимости финансовых коэффициентов по продажам импортного товара различных партий.

Для целей анализа импортного контракта важно определить среднюю сумму авансированного в исполнение сделки оборотного капитала, уровень цены оборотного капитала (в процентах).

Наиболее распространенными источниками финансирования импортных сделок на внутреннем рынке являются выручка от реализации импортного товара в предыдущих сделках; банковский кредит; товарный кредит в виде отсрочки, который может предоставить иностранный поставщик российскому покупателю.

Стоимость кредита закладывается в контрактную цену импортного товара. При этом цена кредита определяется исходя из стоимости денег на внутреннем российском рынке и в дальнейшем выступает как составная часть цены используемого оборотного капитала.

В тех случаях, когда помимо краткосрочных кредитов банка для оплаты импортных контрактов используют векселя, проценты по векселям также включают в цену заемных источников.

В российской практике импортеры привлекают банковские кредиты непосредственно для оплаты всего импортного контракта или его части. В этом случае представляется возможным рассчитать стоимость банковского кредита по данной сделке и определить на этой основе ее эффективность.

В условиях последующего анализа по итогам исполнения импортного контракта и выполнения плана погашения краткосрочного кредита может быть рассчитана сумма банковских процентов на одно импортное изделие, партию импортного товара или весь контракт в целом.

Рассчитанная цена заемного капитала сопоставляется либо с валовым доходом от реализации импортного товара, либо с коэффициентами рентабельности исполнения импортного контракта. Суть этого метода состоит в том, чтобы не допустить расходования средств, превышающих по условиям их получения ожидаемый эффект от вовлечения их в деловой оборот в виде финансовых норм их отдачи. Под нормами финансовой отдачи импортной сделки пони-

маются коэффициенты рентабельности, под ценой капитала — ставка привлечения банковского кредита или других заемных либо собственных средств для авансирования импортного контракта или его части, под вложенными средствами и капиталом — средняя сумма авансированного в исполнение сделки оборотного капитала. Предельным является вариант вложения средств, при котором цена капитала и норма финансовой отдачи вложенных средств оказываются равными.

Помимо заемных средств для импортных сделок могут привлекаться и собственные средства. Цена собственных источников — выплаты в виде дивидендов или выплаты из прибыли учредителям.

Цена оборотного капитала определяется как средневзвешенная стоимость всего оборотного капитала по следующей формуле:

$$CC = \sum_i C_i \cdot d_i,$$

где CC — цена оборотного капитала; C_i — цена i -го источника средств; d_i — удельный вес i -го источника средств в общей их сумме.

При анализе импортных контрактов рассчитывается сумма платы за пользование капиталом на единицу импортной продукции. Этот показатель необходим для определения критической продажной цены. Критическая продажная цена импортного товара — это цена, при которой валовой доход от продажи товара равен нулю. Такая ситуация может быть названа точкой безубыточности импортного контракта.

Определение критической продажной цены и расчет точки безубыточности импортного контракта являются базой обоснования и принятия управленческих решений о заключении сделок.

Критическая точка исполнения импортного контракта должна удовлетворять следующим условиям:

$$K_a = \frac{TO}{OK} = 1, \text{ так как } TO = OK;$$

$$K_n = 0; K_d = 0,$$

где K_a — коэффициент оборачиваемости активов; K_n — коэффициент прибыльности; K_d — коэффициент доходности; TO — товарооборот в продажных ценах без НДС; OK — оборотный капитал, авансированный в исполнение сделки.

Для проведения маржинального анализа необходимо использовать основные параметры импортного контракта:

- обменный курс валюты контракта (K_b);
- внешнеторговая себестоимость единицы импортного товара в валюте контракта ($C_{\text{евро}}$);

- курс пересчета внешнеторговой себестоимости импортного товара в рубли в соответствии с требованиями российских стандартов по бухгалтерскому учету ($K_{пс}$);
- внешнеторговая себестоимость импортного товара в рублях ($C_{руб}$);
- текущая продажная цена в рублях (с учетом числа продаж импортного товара по контракту) (Π).

Внешнеторговая себестоимость единицы импортного товара в рублевом эквиваленте определяется по формуле

$$C_{руб} = C_{евро} \cdot K_{пс}.$$

Исходя из условия, соответствующего критической точке исполнения импортного контракта ($K_a = 1$), определяется критическое значение продажной цены ($\Pi_{кр}$):

$$\Pi_{кр} = C_{евро} \cdot K_{пс}.$$

Так как показатель курса пересчета внешнеторговой себестоимости импортного товара в рубли является константой, то продажа товара по критической продажной цене обеспечивает лишь рублевую окупаемость затрат в исполнении сделки без учета платы за кредит.

С учетом платы за кредит формула определения критической продажной цены примет следующий вид:

$$\Pi'_{кр} = (C_{евро} \cdot K_{пс}) + S,$$

где $\Pi'_{кр}$ — критическое значение продажной цены с учетом платы за кредит; S — плата за кредит (сумма начисленных процентов) в расчете на одно импортное изделие.

Включение в критическую продажную цену платы за кредит обеспечивает окупаемость рублевых вложений в исполнение сделки, а также окупаемость затрат оборотного капитала.

Для определения критической продажной цены, обеспечивающей валютную окупаемость затрат оборотного капитала в импортные операции, необходимо учесть в расчете критической продажной цены текущий обменный курс валюты контракта. Тогда формула расчета критической продажной цены в рублевом выражении с учетом платы за кредит и изменения курса валюты контракта примет следующий вид:

$$\Pi''_{кр} = (C_{евро} \cdot K_b) + S;$$

где $\Pi''_{кр}$ — критическое значение продажной цены с учетом платы за кредит и текущего обменного курса.

Так как показатель текущего обменного курса не является константой, продажа товара по критической продажной цене обеспе-

чивает и рублевую, и валютную окупаемость затрат по исполнению сделки с учетом платы за кредит.

Рассчитаем на условном примере критические значения продажной цены и валютного курса, при которых будет обеспечена безубыточная реализация импортного товара, и определим момент времени, когда наступит состояние равновесия (табл. 9.2).

Как видно из приведенных в таблице расчетов, критическая цена реализации импортного товара с учетом платы за кредит и текущего валютного курса (3300 руб.) была ниже фактической цены реализации товара (3490 руб.) до 27.05 включительно, т.е. условие безубыточности продаж выполнялось в этом периоде. В последующий период продажи партии товара были убыточными. Например, после 09.06 фактическая цена реализации товара снизилась и составила 2880 руб., тогда как для возмещения внешнеторговой себестоимости импортного изделия с учетом процентов по кредиту продажная цена должна была составить 3200 руб. Для безубыточной реализации с учетом валютного курса необходимо было продать товар по цене 3300 руб. Однако это не соответствовало текущим рыночным ценам и, следовательно, было невозможно.

Таким образом, приведенные формулы можно использовать для определения критической продажной цены в рублевом эквиваленте, обеспечивающей окупаемость затрат оборотного капитала в сделку по импорту, с учетом конкретных условий проведения импортной операции.

Для определения критического размера товарооборота по контракту в целом используются следующие формулы.

Точка безубыточности продаж партии импортного товара по контракту с учетом платы за кредит на единицу импортного товара будет соответствовать следующему объему товарооборота:

$$Q_{\text{руб}} = q \cdot Ц'_{\text{кр}}$$

где $Q_{\text{руб}}$ — критическое значение товарооборота в продажных (рублевых) ценах для отдельной продажи импортного товара; q — количество товара, проданного по текущей продажной цене; $Ц'_{\text{кр}}$ — критическое значение продажной цены с учетом платы за кредит.

Точка безубыточности отдельной продажи импортного товара из партии с учетом платы за кредит на единицу импортного товара и текущего валютного курса будет соответствовать следующему объему товарооборота:

$$Q'_{\text{руб}} = q \cdot n \cdot Ц''_{\text{кр}},$$

где $Q'_{\text{руб}}$ — критическое значение товарооборота в продажных (рублевых) ценах для импортного товара, проданного по текущей

Таблица 9.2

**РАСЧЕТ КРИТИЧЕСКИХ ЗНАЧЕНИЙ ПРОДАЖНОЙ ЦЕНЫ И ОБМЕННОГО КУРСА ВАЛЮТЫ
ПО ПРОДАЖАМ ИМПОРТНОГО ТОВАРА, РУБ.**

№ п/п	Дата продажи	Курс валюты, руб./евро	Критическая цена продажи (Ц _{кр})	Критическая цена реализации		Фактическая цена реализации (Ц)
				с учетом платы за кредит (Ц _{кр})	с учетом платы за кредит и ва- лютного курса (Ц _{кр} ')	
1	10.04	40,15	2678	3200	3200	3810
2	21.05	40,83	2723	3200	3265	3810
3	27.05	41,04	2735	3200	3300	3490
4	31.05	41,04	2735	3200	3300	2970
5	05.06	41,25	2743	3200	3300	2980
6	06.06	41,25	2743	3200	3300	2970
7	09.06	41,25	2743	3200	3300	2880
8	23.08	44,00	2926	3200	3520	2980

продажной цене; q — количество товара в отдельной продаже; n — число продаж партий импортного товара; $C''_{кр}$ — критическое значение продажной цены с учетом платы за кредит и валютного курса контракта.

Таким образом, расчет платы за банковский кредит на единицу импортного товара и учет ее значения при определении критического размера товарооборота продаж отдельных партий импортного товара позволяют определить эффективность исполнения импортного контракта с точки зрения соотношения цены оборотного капитала импортного контракта и нормы его финансовой отдачи — коэффициента рентабельности исполнения импортного контракта.

Рассчитаем критические значения товарооборота на основе критических продажных цен, приведенных в табл. 9.3.

Из данных, приведенных в таблице следует, что начиная с 31.05 продажи были убыточны: фактический товарооборот 31.05 ниже критического на 3120 тыс. руб. (26 400 – 23 280). Значит, с убытком продано 76,4% общего объема партии. Фактическое значение товарооборота составило 129 237 тыс. руб. Однако, несмотря на то что имеется валовой доход от продажи, исполнение сделки оказалось неэффективным, убыток от исполнения импортного контракта с учетом платы за банковский кредит и валютного курса составил 7841 тыс. руб. Решающую роль в отрицательном результате исполнения сделки сыграло то, что размер платы за кредит превысил суммы дохода от реализации импортного товара начиная с 31.05.

Одним из ключевых моментов в применении метода определения точки безубыточности является расчет уровня критической продажной цены. Это свидетельствует о том, что основным инструментом управления товарооборотом является уровень продажной цены.

Таблица 9.3

РАСЧЕТ КРИТИЧЕСКИХ ЗНАЧЕНИЙ ТОВАРООБОРОТА ДЛЯ ПРОДАЖ ПАРТИИ ИМПОРТНОГО ТОВАРА

№ п/п	Дата продажи	Объем продажи в партии, шт.	Удельный вес партии в общем объеме поставки, %	Критическая цена с учетом платы за кредит и валютного курса, руб.	Фактическая цена реализации, руб.	Товарооборот, тыс. руб.	
						критический ($Q_{кр}$)	фактический ($Q_{ф}$)
1	10.04	300	0,7	3200	3810	960	1143
2	21.05	8800	21,2	3265	3810	28 732	33 528
3	27.05	700	1,7	3300	3490	2310	2443
4	31.05	8000	19,2	3300	2970	26 400	23 280
5	05.06	660	1,6	3300	2980	2178	1967
6	06.06	2200	5,3	3300	2970	7260	6534
7	09.06	20 000	48,1	3300	2880	66 000	57 600
8	23.08	920	2,2	3520	2980	3238	2742
Итого						137 078	129 337

Глава 10. АНАЛИЗ УСЛОВИЙ КРЕДИТОВАНИЯ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

В рыночной экономике роль кредита исключительно высока. Каждое предприятие как самостоятельный субъект рынка функционирует в режиме самофинансирования. В любой момент оно должно иметь определенную сумму средств, которые постоянно совершают непрерывный кругооборот. В процессе него или возникает потребность во временных дополнительных средствах, или, наоборот, денежные ресурсы временно высвобождаются. Эти колебания гибко улавливаются с помощью кредитного механизма. Тем самым осуществляется саморегулирование величины средств, необходимых для совершения хозяйственной деятельности. Благодаря именно кредиту предприятие располагает в любой момент такой суммой денежных средств, которая необходима для нормальной работы.

Кредит — это предоставление ссуды в денежной или товарной форме на условиях возвратности с уплатой определенного процента. В качестве кредиторов внешнеторговых сделок выступают сами экспортеры и импортеры, банки, другие финансово-кредитные учреждения и государство. Практически финансирование сделок прямо или косвенно обеспечивается коммерческими банками, а экспортеры и импортеры выступают лишь инициаторами или сторонами, ответственными за своевременное погашение кредитов и связанных с ними расходов.

Для экспортера коммерческая выгода кредитования определяется следующими моментами: ускорением сбыта; степенью увеличения объема поставок товаров; стоимостью экспортных кредитов и возможностью покрытия расходов по кредитованию за счет полученной выручки.

Для импортеров основным вариантом внешнеторговых сделок является сочетание покупки на условиях наличных расчетов и кредитования.

Формы кредитования экспортно-импортных сделок многообразны, а сами кредиты классифицируются по признакам, характеризующим отдельные стороны кредитных отношений их участников. Так, по видам кредита выделяют коммерческий, банковский, товарный; по срокам кредитования — долгосрочное, средне- и краткосрочное; по способу предоставления — выдача аванса, отсрочка или рассрочка платежа и погашение кредита — частями или полностью; по целевому назначению — на завершение производства экспортного товара, хранение, складирование; по условиям реализации — наличные или акцептные, по способам обеспечения кредита — обеспеченные и необеспеченные или бланковые и т.д.

Кредит поставщика, коммерческий или товарный кредит — это продажа товара на условиях консигнации, на условиях оплаты после реализации или по истечении определенного периода после поставки. В договоре поставки или купли-продажи в этом случае стоимость кредита может быть учтена в цене товара. *Коммерческий* кредит реализуется также в виде выдачи авансов импортером экспортеру с целью авансирования оборотных средств.

Банковский кредит означает выдачу экспортерам и импортерам (заемщикам) денежных ссуд за счет средств банка.

Наиболее простой формой товарного кредита является *беспроцентная рассрочка платежа*. Она представляет собой как бы промежуточный период между моментом немедленного наличного платежа и продажи товаров в кредит и выражается в согласии, данном экспортером покупателю, на осуществление платежей в течение определенного времени, установленного с начала даты поставки товара. Экспортер тем самым кредитует импортера на конкретный период без начисления процентов. Под расчетом в кредит с рассрочкой платежа всегда понимается только коммерческий кредит. Длительность предоставляемых рассрочек платежа может составлять от нескольких месяцев до трех лет.

По срокам выдачи коммерческие кредиты делятся на краткосрочные (до одного года), среднесрочные (до пяти лет) и долгосрочные (свыше пяти лет). *Краткосрочное* кредитование используется в основном при экспорте массовых однородных и сырьевых товаров с платежами по открытому счету. В финансовых условиях контракта при этом предусматривается, что импортер обязуется перед экспортером через определенный промежуток времени или в фиксированные даты погашать стоимость поставленного товара в течение прошедшего периода. Обычно такие кредиты предоставляются на полную стоимость экспорта, реже — на часть стоимости. При этом предполагается авансовый платеж и оплата путем наличных расчетов против отгрузочных документов. Поскольку целевое назначение таких кредитов связано с реализацией товара, обязательно учитывается его реальный период. В контракте оговаривается размер процента за кредит на период превышения реального срока реализации товара, ставка которого устанавливается на основе сложившейся межбанковской ставки.

Среднесрочные и долгосрочные кредиты предоставляются чаще всего при экспорте машин и оборудования, крупных партий поставок комплектного оборудования при строительстве объектов за рубежом. Долгосрочные кредиты сопровождается обычно вексельная форма платежа, процесс которого предусматривает следующую последовательность. Произведя поставку, экспортер передает покупателю товаросопроводительные документы против акцепта (письмен-

ного подтверждения) со стороны последнего переводного векселя (тратты), выписанного продавцом на сумму долга. Такая процедура возможна исходя из юридической силы векселя, означающей безусловный приказ экспортера плательщику об оплате ему или третьему лицу (чаще всего банку экспортера) указанной в нем суммы в установленный срок. В случае когда коммерческие кредиты предоставляются на условиях начисления годовых процентов (интереса), в траттах должна указываться стоимость товара с учетом интересов по кредитам. Можно выписывать отдельные тратты на суммы, накапливающиеся по кредитным ставкам к установленным срокам платежа.

Кредитование импортеров со стороны экспортеров осуществляется в двух формах: вексельного кредита или по открытому счету.

При *вексельном кредитовании* импортер акцептует тратту, выставленную на него экспортером, т.е. подтверждает оплату векселя в полном объеме и в указанный срок, против передачи ему банком товарных документов, присланных на инкассо. При этом под акцептом следует понимать согласие на оплату или гарантию оплаты товарных, финансовых, расчетных документов или товара; под траттой — переводный вексель; инкассо — это операции банков (согласно инструкции их клиентов) с финансовыми или коммерческими документами для получения акцепта или платежа.

Предоставление кредита импортеру *по открытому счету* предполагает, что экспортер, отгружая товар и отсылая товарные документы непосредственно покупателю, записывает (выставляет) стоимость товара в дебет счета (на счет импортера), который он открывает у себя. Импортер погашает задолженность по открытому счету согласно оговоренному в контракте сроку путем почтового или телеграфного перевода или отсылкой экспортеру тратты (или чека) сроком по предъявлении. Таким образом, при наступлении срока платежа уполномоченный банк импортера переводит сумму долга и процент по кредиту банку экспортера без дополнительного предоставления каких-либо документов со стороны экспортера.

Система открытого счета предполагает взаимное открытие корреспондентских банковских счетов контрагентами до момента совершения сделки, а последующий процесс погашения платежа предполагает запись (выставление) поставщиком на счет покупателя соответствующей поставке суммы (указанной в контракте) в момент отгрузки товара. Расчет обеспечивается путем банковского перевода.

Получение платежей по открытому счету экспортером может быть обеспечено платежной банковской гарантией. На практике по таким операциям банки-гаранты в качестве условий платежа по гарантии требуют от экспортера предоставления документа, подтверждающего товарную поставку, например копию коносаменты.

Предоставление банковских кредитов импортерам находит широкое применение в форме учета векселей, ссуд под залог купленных товаров и т.п.

Существует особая форма кредита — *акцептный кредит*. Этот кредит предоставляется банком своему клиенту, импортеру или экспортеру за счет средств, полученных от иностранного банка; кредит оформляется в форме векселей, акцептованных банком.

Если в схеме финансирования присутствует американский банк, данный кредит может быть рефинансирован в Федеральной резервной системе (ФРС) США (вексель, акцептованный американским банком, передается для учета в ФРС, однако такое рефинансирование ограничено по срокам — до 180 дней — в соответствии с ограниченным сроком учета векселей ФРС).

Формой кредитования экспортеров выступает как коммерческий, так и банковский кредит. Коммерческое кредитование экспортера импортером осуществляется в форме покупательских авансов в случае направления последним заказа на поставку сложного дорогостоящего оборудования, требующего длительного периода его изготовления. Такой аванс освобождает экспортера — изготовителя данной продукции от необходимости прибегать к банковскому кредиту с уплатой процентов и других дополнительных расходов. В этой ситуации экспортер при прочих равных условиях имеет возможность снизить контрактную цену экспортного товара (в пределах кредитных расходов), что выгодно для обоих партнеров.

Помимо авансов, предоставляемых импортером на пополнение оборотных средств экспортера (до 30–50% стоимости кредита), используются авансы в виде задатка как способ обеспечения выкупа товаров или товарных документов. По стоимостному объему такой аванс обычно не превышает общей суммы контракта. Аванс как задаток может быть заменен — такими формами платежно-финансового обеспечения, как банковская гарантия.

Банковское кредитование может обеспечиваться со стороны как национальных, так и иностранных банков в форме учета тратт (векселей), полученных экспортером от импортера, а также выдачи подтоварных ссуд, кредитов по контокоррентным (текущим) счетам. Выдача подтоварных ссуд часто сопровождает все стадии экспортной поставки: изготовление или заготовку, пребывание товаров в пути и т.д. Обеспечением предоставленных ссуд, как правило, служат товарные документы. Экспортер погашает свою задолженность банку по мере поступления от покупателя платежа за поставленный товар.

Нетрадиционными формами кратко- и среднесрочного экспортного кредитования выступают факторинг и форфейтинг.

Факторинг — это деятельность специализированного учреждения (банка или фирмы) по взысканию дебиторской задолженности

и управлению долговыми требованиями; финансовая операция, при которой предприятие-продавец уступает банку или специализированной фирме право получения денежных средств по платежным документам за поставленную продукцию.

Факторинг бывает «с финансированием» и «без финансирования»: в первом случае банк (специализированная фирма) возмещает продавцу основную часть долга за вычетом комиссионных и процентов в зависимости от срока платежа дебитора сразу же по получении документов по должнику-дебитору, во втором — по наступлении срока платежа.

Если операция по рефинансированию дебиторской задолженности производится путем передачи (индоссамента) переводного векселя, акцептованного покупателем, в пользу банка или специализированной фирмы, она называется *форфейтингом*.

Для того чтобы экспортное требование можно было рефинансировать путем факторинга или форфейтинга, оно должно быть обратимым и безусловным. Если платежеспособность импортера вызывает сомнения, фирма, организующая факторинг, может потребовать аваль или гарантию банка и дополнение к обязательству импортера.

Данный метод финансирования является одним из самых дорогих — ставки по факторинговому финансированию значительно превышают среднерыночные, так как банк или соответствующая фирма принимает на себя весь финансовый риск. Расходы по факторингу с финансированием или форфейтированию складываются следующим образом:

- базовая стоимость факторингового (форфейтингового) кредита зависит от ставок кредитования на соответствующий срок, действующих на рынке на момент финансирования. Данная ставка увеличивается на расходы, связанные с организацией факторинга (обычно около 0,5–1% годовых сверх среднерыночных ставок по кредитованию);
- в зависимости от условий факторинга импортер или экспортер дополнительно оплачивает стоимость получения банковской гарантии или авалья на векселе;
- в стоимость факторинга закладывается стоимость странового и валютного рисков, в том числе риска введения валютного контроля (риска введения запрета на перевод средств из страны покупателя в страну поставщика), что увеличивает стоимость факторинга еще на 0,5–6% годовых.
- При анализе условий кредитования внешнеторговых операций определяющим моментом является расчет стоимости кредита.

Стоимость внешнеторгового кредита — это отношение совокупного объема расходов, связанных с его получением и использова-

нием, к сумме фактически использованного кредита в течение конкретного периода, так называемого среднего капитала.

Определение затрат для кредитора связано с тем, что предоставление кредита независимо от его формы в любом случае означает мобилизацию его финансовых средств — собственных или полученных им из других источников.

Главной целью заемщика при определении совокупных расходов и их элементов является принятие решения о целесообразности использования кредита в конкретной внешнеторговой сделке.

Для сопоставления и оценки предстоящих затрат по кредитованию необходимо выявить и учесть разницу между стоимостью товара при условии его покупки на условиях наличных расчетов и стоимостью товара на условиях кредита с учетом накладных расходов, связанных с доставкой и использованием кредитами.

Общая стоимость кредита может быть выражена суммой или относительным показателем — процентом годовых с преимуществом последнего, исчисляемого путем соотношения всех расходов по кредитованию с фактической суммой предоставленного кредита. Для этого прежде всего необходимо откорректировать фактор времени по любому виду кредита, учитывая разрыв между периодом его предоставления и погашения платежа.

Затем следует определить размер кредита в процентах к фактически использованному в течение года (в процентах годовых). Эти расчеты осуществляются в следующей последовательности:

- определение процентного числа («валютной») — умножение суммы задолженности по кредиту на число дней фактического пользования им. В случае определения нескольких процентных чисел (с учетом того, что сумма задолженности меняется за время действия кредита) они суммируются;
- объем оборотных средств, которыми пользовался заемщик в течение одного года (средний капитал), — частное от деления суммы процентных чисел на число дней в году (360);
- годовой процент платы за пользование кредитом рассчитывается как частное от деления уплаченной за пользование кредитом суммы на размер среднего капитала, умноженное затем на 100.

Пример. Объем кредита составил 160 тыс. долл. с уплатой суммы в 4 тыс. долл. за пользование кредитом; задолженность погашалась в два периода равными суммами — по 80 тыс. долл. через три и шесть месяцев. При этом средний размер капитала составит

$$(80 \cdot 90 + 80 \cdot 180) / 360 = 60 \text{ тыс. долл.}$$

Годовой процент равен

$$4 \cdot 100 / 60 = 6,66\%.$$

Срок кредитования для каждой части кредита определяется двумя способами — линейным и штафельным. Первый используется, если

срок кредитования необходимо определить для каждой его доли отдельно, начиная с момента предоставления кредита; второй — когда период пользования кредитом определяется на момент его остаточного сальдо.

При сопоставлении стоимости кредита необходимо учитывать не только годовой процент, но и продолжительность кредитования. Так, для краткосрочного кредита ставка 6% годовых достаточно высока, а для долгосрочного — реальна. Величина процента за кредит во многом зависит от состояния внутреннего финансового рынка страны — кредитора и сложившихся банковских ставок, формы и способов его погашения.

При торговле с использованием коммерческого кредита моменты поставки товаров (предоставление услуг) и платежей за них не совпадают, а сумма денежных потоков дополняется соответствующим процентом за кредит. Поэтому при расчете показателей экономической эффективности затрат на производство товаров, валютной выручки от их экспорта, валютных расходов, затрат на производство отечественных товаров, заменяющих импортные, их необходимо приводить к одному моменту времени, учитывая и проценты за кредит.

Расчет эффективности экспортной операции с предоставлением покупателю коммерческого кредита рассмотрим на примере.

Пример. Российское предприятие занимается производством и экспортом оборудования. Сумма приведенных затрат на производство и реализацию партии оборудования составляет 293 263 тыс. руб. Валютная стоимость контракта — 11 424 тыс. долл. До поставки товара покупатель выплачивает 1424 тыс. долл. На оставшуюся сумму покупателю предоставляется коммерческий кредит сроком на пять лет с условием погашения долга равными долями, начиная с первого года после поставки товара, и начислением 5% годовых за использование рассрочки. Проценты начисляются от суммы задолженности в течение года, предшествующего моменту их уплаты. Валютный курс составляет 32 руб./долл.

В табл. 10.1 показана последовательность расчета суммы валютных поступлений вместе с процентами, приведенными к году использования кредита. По данным таблицы прослеживается разновременность затрат и результатов внешнеторговой операции: затраты на производство и реализацию продукции осуществляются в году $t = 0$, а большая часть валютной выручки (вместе с процентами) поступает в течение следующих пяти лет.

Для суммирования валютных поступлений отдельных периодов и сопоставления их с производственными и коммерческими издержками необходимо все разновременные величины привести к одному показателю момента времени.

Таблица 10.1

ДААННЫЕ ДЛЯ АНАЛИЗА УСЛОВИЙ КОММЕРЧЕСКОГО КРЕДИТА

Показатели	Годы						Всего
	0-й	1-й	2-й	3-й	4-й	5-й	
Сумма кредита (B_3), тыс. долл.	10 000						10 000
Сумма погашения основного долга ($B_{от}$), тыс. долл.		2000	2000	2000	2000	2000	10 000
Задолженность ($B_{дт}$), тыс. долл.		10 000	8000	6000	4000	2000	
Проценты за кредит, тыс. долл.		500	400	300	200	100	1500
Годовые суммы поступлений валюты ($B_{вп}$), тыс. долл.,		2500	2400	2300	2200	2100	11 500
Коэффициент приведения (дисконтирования) валютных поступлений к году предоставления кредита (при $r = 0,12$)		0,893	0,797	0,712	0,636	0,567	
Приведенные суммы валютных поступлений ($B_{3,пр}$), тыс. долл.		2232,5	1912,8	1637,6	1399,2	1190,7	8372,8

При использовании коммерческого кредита (рассрочки платежа) суммарную величину валютных поступлений ($B_{э.пр}$), приведенную к году t_0 , соответствующему периоду поставки товара, можно рассчитать по формуле

$$B_{э.пр} = \sum_{t=1}^T B_{э,t} (1+r)^{t_0-t},$$

где $B_{э,t}$ — сумма валютных поступлений в t -й год; r — норма дисконта (пороговое значение рентабельности).

$$B_{э.пр} = (2500 \cdot 1,12^{-1}) + (2400 \cdot 1,12^{-2}) + (2300 \cdot 1,12^{-3}) + (2200 \cdot 1,12^{-4}) + (2100 \cdot 1,12^{-5}) = 8372,8 \text{ тыс. долл.}$$

Формула расчета суммарной величины валютных поступлений, приведенная к году t_0 , может иметь следующий вид:

$$B_{э.пр} = \sum_{t=1}^T (B_{от} + B_{д,t} + P_k) (1+r)^{t_0-t},$$

где $B_{от}$ — валютная выручка, получаемая в счет погашения основного долга в t -й год; $B_{д,t}$ — сумма задолженности за период, предшествующий уплате процентов в t -й год; P_k — годовая процентная ставка за предоставление кредита.

Суммарная величина валютных поступлений, рассчитанная по данным, приведенным в таблице, составит

$$\begin{aligned} B_{э.пр} &= [2000 + (10\,000 \cdot 0,05) \cdot 0,893 + \\ &+ (2000 + 8000) \cdot 0,05 \cdot 0,797 + (2000 + 6000) \cdot 0,05 \cdot 0,712 + \\ &+ (2000 + 4000) \cdot 0,05 \cdot 0,636 + (2000 + 2000) \cdot 0,05 \cdot 0,567] = \\ &= 8372,8 \text{ тыс. долл.} \end{aligned}$$

Экономический смысл приведения разновременных денежных потоков к году предоставления коммерческого кредита заключается в учете обесценения (отсутствия возможности использования с рентабельностью 12%) валюты из-за более позднего ее получения по сравнению с годом поставки товара (t_0) меньшей суммы в $(1+r)$ раз.

В приведенном примере с точки зрения предприятия-экспортера вариант продажи оборудования стоимостью 11 424 (10 000 + 1424) тыс. долл. с рассрочкой платежа на пять лет и дополнительно получаемой суммой процентов, равной 1500 тыс. долл., равноценен (при сохранении других условий сделки), варианту продажи оборудования по цене 9796,8 (8372,8 + 1424,0) тыс. долл. с оплатой в момент поставки.

Для учета влияния условий коммерческого кредита на эффективность внешнеэкономической операции рассчитывается коэффици-

ент кредитного влияния ($K_{кр}$). Он определяется как отношение результата сделки с предоставлением отсрочки платежа к результату сделки с оплатой в момент поставки товара (предоставления услуг) по формуле

$$K_{кр} = B_{э,пр} / B_э,$$

где $B_{э,пр}$ — суммарная величина валютных поступлений, приведенная к году поставки (t_0); $B_э$ — номинальная валютная выручка (сумма коммерческого кредита).

Коэффициент кредитного влияния в нашем примере составит

$$8372,8/10\ 000 = 0,83728.$$

Экономический смысл коэффициента кредитного влияния состоит в том, что он показывает, во сколько раз снижается/повышается (если его значение меньше единицы) или повышается/снижается (если его значение больше единицы) эффективность сделки с предоставлением коммерческого кредита по сравнению со сделкой без предоставления кредита для экспортера/импортера соответственно.

Коэффициент кредитного влияния (при $P_k < r$) показывает степень обесценения валютной выручки при экспорте или валютных расходов при импорте.

Рассчитаем показатели экономической эффективности внешне-торговой операции для экспортера.

Эффект от экспорта при продаже с оплатой в момент поставки составит

$$[(11\ 424 \cdot 32) - 293\ 263] = 72\ 305 \text{ тыс. руб.}$$

Эффект от экспорта при продаже с рассрочкой платежа:

$$[(1424 \cdot 32) + (10\ 000 \cdot 32) \cdot 0,83728 - 293\ 263] = 20\ 235 \text{ тыс. руб.}$$

Экономическая эффективность экспорта, определяемая как отношение стоимости контракта к приведенным затратам на производство и реализацию продукции, составит:

- при продаже с оплатой в момент поставки

$$11\ 424 \cdot 32 / 293\ 263 = 1,247;$$

- при продаже с рассрочкой платежа

$$[(1424 \cdot 32) + (10\ 000 \cdot 32) \cdot 0,83728] / 293\ 263 = 1,069.$$

Результаты расчета свидетельствуют о том, что предоставление покупателю долгосрочного коммерческого кредита существенно снижает эффект и эффективность внешне-торговой операции для экспортера. В данных условиях экспортером может быть установлена надбавка к цене контракта. Пределы повышения цены могут опре-

деляться требованиями продавца обеспечить ему эффект и эффективность внешнеторговой операции не ниже, чем при реализации продукции с оплатой в момент поставки.

В нашем примере цена контракта с учетом надбавки за влияние кредитных условий может быть повышена на 17%, что подтверждается следующим расчетом:

$$10\,000/0,83728 = 11\,943 + 1424 = 13\,367 \text{ тыс. долл.};$$

$$13\,367/11\,424 = 1,17, \text{ или } 117\%.$$

Таким образом, коэффициент кредитного влияния является показателем снижения эффективности экспорта и ее повышения при импорте на условиях отсрочки платежей.

Глава 11. МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

11.1. Показатели эффективности внешнеэкономической деятельности предприятия

Эффективность ВЭД предприятия определяется на основе соотношения результатов и затрат во внешнеэкономических операциях на всех этапах их проведения: при планировании ВЭД, выборе наиболее эффективных вариантов, при экономическом обосновании отдельных сделок, анализе финансового результата за прошедший период в целом или по реализованному контракту.

Показатели эффективности ВЭД можно разделить на текущие и стратегические.

Текущие показатели — это в основном количественные показатели, фиксирующие параметры ВЭД предприятия на определенный момент времени (начало/конец месяца, квартала, года). Они рассчитываются прежде всего в рамках традиционных систем бухгалтерского и управленческого учета.

Стратегические показатели — это качественные показатели, определяющие будущие достижения предприятия ВЭД. Важно обеспечить баланс между текущими и стратегическими показателями эффективности, что зависит от отраслевой специфики, конъюнктурных особенностей рынков, стратегии предприятия.

Оптимизация рабочих процессов и операций, из которых состоит ВЭД, является основой для повышения ее эффективности.

Можно выделить *три уровня* оценки эффективности ВЭД:

1. Уровень на основе действующей официальной бухгалтерской отчетности. При этом если предприятие занимается исключительно экспортом, а поставки для внутреннего рынка незначительны, то оценка эффективности функционирования предприятия в целом совпадает с оценкой эффективности ВЭД. Если же объем экспорта не занимает подавляющую часть общего объема продаж, то для оценки эффективности целесообразно выделить результаты ВЭД предприятия в отдельную отчетность в части объемов экспортных поставок и затрат на выполнение внешнеэкономических контрактов.

2. Уровень на основе дополнительной информации в рамках управленческого учета, позволяющий определить маржинальную рентабельность ВЭД, точку безубыточности для каждой экспортной

позиции и другие показатели, более точно отражающие эффективность внешнеэкономической деятельности.

3. Уровень на основе внутренней и внешней информации предприятия о состоянии процессов внешнеэкономической деятельности по каждому экспортному товару. При этом не только сопоставляются результаты и затраты ВЭД по каждой товарной позиции, каждой стране и т.д., но и оцениваются другие факторы эффективности: ценность товара для потенциальных потребителей, уровень сервисного обслуживания, гибкость реагирования на пожелания клиентов в части изменения тех или иных характеристик изделия.

Показатели первого уровня оценки эффективности ВЭД. Экономическая эффективность внешнеторговой деятельности предприятия измеряется абсолютными и относительными показателями. К абсолютным показателям относятся валовая прибыль, прибыль до налогообложения, чистая прибыль.

Валовая прибыль (ВП), или доход от продаж, или прямой экономический эффект, определяется:

- при экспорте — как разница между ценой контракта ($\Pi_{\text{экс}}$) и полными затратами предприятия на экспорт ($З_{\text{экс}}$), т.е. затратами на производство и реализацию продукции (реклама, маркетинг, транспорт, страхование, пошлина, сборы и др.):

$$ВП = \Pi_{\text{экс}} - З_{\text{экс}};$$

- при импорте (с целью продажи ввозимого товара на внутреннем рынке) — как разница между ценой реализации ($\Pi_{\text{р.и}}$) импортной продукции на внутреннем рынке (с учетом расходов, связанных с организацией продаж, — реклама, маркетинг, транспортные издержки) и ценой ее покупки на внешнем рынке ($\Pi_{\text{п.и}}$), включая все расходы, связанные с ее приобретением (пошлины, транспортные издержки, страховка, оплата услуг посредников и др.):

$$ВП = \Pi_{\text{р.и}} - \Pi_{\text{п.и}}.$$

Прибыль (П) до налогообложения определяется как разница между валовой прибылью (доходом) и издержками обращения (И), включая выплаты в социальные фонды и другие затраты, относимые к издержкам:

$$П = ВП - И.$$

Чистая прибыль (нераспределенная прибыль отчетного периода) — прибыль после налогообложения (ЧП).

Одним из основных среди относительных показателей эффективности внешнеторговой деятельности является *рентабельность (R)* —

отношение коммерческого результата от экспорта/импорта (КР) к затратам (З):

$$R = \text{КР}/\text{З} \cdot 100 (\%).$$

Этот универсальный показатель дает текущую картину эффективности внешнеторговых операций предприятия, отражая величину заработка на каждый вложенный рубль.

Рентабельность рассчитывается по любому временному критерию: при планировании будущего, анализе прошлого периода, на момент заключения и совершения отдельной сделки.

В зависимости от поставленных задач и целей анализа ВЭД в числителе формулы $R = \text{КР}/\text{З} \times 100 (\%)$ могут фигурировать валовая прибыль, чистая прибыль, а в знаменателе — полные затраты, связанные с внешнеторговой деятельностью; стоимость основного / оборотного капитала или их совокупное значение, стоимость собственного или заемного капитала и другие показатели.

Таким образом, рассчитывают рентабельность экспортных, импортных операций, рентабельность основного и оборотного капитала, используемого для производства экспортной продукции, рентабельность продаж.

При оценке эффективности внешнеторговой деятельности промышленного предприятия, которая связана, как правило, с организацией экспортных поставок, целесообразно рассчитать следующие показатели рентабельности:

- общая прибыль на 1 руб. экспортного оборота (ОП) — показывает, насколько эффективно предприятие осуществляет ВЭД и какова доля валовой прибыли в общем объеме экспортных продаж. Расчет ведется по формуле, где в числителе — объем валовой прибыли от экспорта продукции (ВП), а в знаменателе — объем экспортных продаж (ПЭ):

$$\text{ОП} = \text{ВП}/\text{ПЭ} \cdot 100 (\%);$$

- чистая прибыль на 1 руб. экспортного оборота ($\text{ЧП}_{\text{э.об}}$) — показывает по сравнению с предыдущим показателем влияние налогов на ВЭД предприятия. Расчет ведется по формуле, где в числителе — объем чистой прибыли от экспорта продукции (ЧП), а в знаменателе — объем экспортных продаж (ПЭ):

$$\text{ЧП}_{\text{э.об}} = \text{ЧП}/\text{ПЭ} \cdot 100 (\%);$$

- рентабельность экспорта ($R_{\text{экс}}$) — показывает объем экспортной выручки, приходящейся на каждый рубль экспортных затрат. Расчет ведется по формуле, где в числителе — объем экспортных продаж (ПЭ), а в знаменателе — полные затраты предприятия на экспорт ($\text{З}_{\text{экс}}$):

$$R_{\text{экс}} = \text{ПЭ}/\text{З}_{\text{экс}}.$$

Показатели второго уровня оценки эффективности ВЭД. Этот уровень требует дополнительной информации, которую обычная система бухгалтерского учета не представляет. По показателям ВЭД в рамках предприятия требуется выполнить ряд расчетов, в частности в составе экспортных затрат выделить постоянные и переменные издержки. Далее можно рассчитать:

- маржинальную прибыль от внешнеэкономической деятельности по каждому виду товара в расчете на единицу продукции. Это разница между объемом экспорта в денежном выражении и переменными издержками в составе экспортных затрат;
- маржинальную рентабельность экспортного товара как отношение маржинальной прибыли к переменным издержкам;
- точку безубыточности по каждому виду продукции как отношение постоянных затрат к маржинальной прибыли;
- процент безубыточности от доступных промышленному предприятию производственных мощностей как отношение уровня безубыточности по каждой экспортной позиции к доступным производственным возможностям.

Данные расчеты существенно дополняют показатели эффективности ВЭД первого уровня, позволяя получить более реальную картину в отношении сбалансированности ассортимента экспортной продукции и ценообразования.

В то же время в силу известных упрощений разделения издержек на постоянные и переменные расчеты дают довольно приблизительные оценки, требующие учета методологических особенностей.

Показатели третьего уровня оценки эффективности ВЭД. Этот уровень всецело увязан со стратегией ВЭД предприятия. Показатели данного этапа, в основном качественные, а не количественные, нередко считаются ключевыми факторами успеха при осуществлении хозяйственной деятельности.

При оценке уровня эффективности учитывается наличие новых продуктов, соответствующих требованиям внешних рынков, а также возможностей для организации экспортных / импортных поставок, высокого качества продукции в отрасли, низкой стоимости доставки среди аналогов, высокого уровня удовлетворения потребностей клиентов, надежных поставщиков и сбытовых звеньев, квалифицированного персонала и др.

Конкретный расчет показателей эффективности будет в значительной степени зависеть от вида операции на внешнем рынке, ее целей, условий и других особенностей сделки. Рассмотрим общие положения и примеры расчета показателей эффективности применительно к различным видам внешнеэкономических операций.

11.2. Экономическая эффективность внешнеторговых операций

Показатель экономического эффекта от экспорта товаров, продукции, работ или услуг ($\mathcal{E}_{\text{эф.экс}}$) определяется следующим образом:

$$\mathcal{E}_{\text{эф.экс}} = O_{\text{вф}} + V_p - \mathcal{Z}_{\text{экс}},$$

где $O_{\text{вф}}$ — рублевый эквивалент отчислений в валютный фонд предприятия, рассчитываемый пересчетом валютной выручки (за вычетом подлежащей обязательной продаже государству) в рубли по курсу на дату поступления валюты, руб.; V_p — рублевая выручка от обязательной продажи части валюты государству, руб.; $\mathcal{Z}_{\text{экс}}$ — полные затраты предприятия на экспорт, которые включают: затраты на производство и реализацию продукции (реклама, маркетинг, транспорт, страхование, пошлины сборы и др.), руб.

По экономическому содержанию показатель эффекта соответствует понятию прибыли.

Показатель экономической эффективности экспорта ($\mathcal{E}_{\text{экс}}$) рассчитывается по формуле

$$\mathcal{E}_{\text{экс}} = (O_{\text{вф}} + V_p) / \mathcal{Z}_{\text{экс}}.$$

Экономический смысл показателя эффективности состоит в том, что он определяет, какое количество выгоды, результата имеется на каждый рубль затрат, т.е. по экономическому содержанию показатель эффективности соответствует понятию рентабельности.

Достаточное условие эффективности экспорта будет выполняться, если этот показатель больше единицы.

Для принятия более обоснованного решения по экспорту продукции показатель эффективности экспорта ($\mathcal{E}_{\text{экс}}$) сравнивается с *показателем эффективности производства и реализации продукции на внутреннем рынке* ($\mathcal{E}_{\text{вн}}$):

$$\mathcal{E}_{\text{вн}} = \frac{O_{\text{экс}}}{C_{\text{п.экс}} + \mathcal{Z}_{\text{р.вн}}},$$

где $O_{\text{экс}}$ — объем экспорта во внутренних ценах, руб.; $C_{\text{п.экс}}$ — производственная себестоимость экспортных товаров (затраты на производство), руб.; $\mathcal{Z}_{\text{р.вн}}$ — затраты на реализацию экспортной продукции внутри страны, руб.

Необходимым условием эффективности экспорта является выполнение соотношений:

$$\mathcal{E}_{\text{экс}} > \mathcal{E}_{\text{вн}}; \quad \mathcal{E}_{\text{экс}} > 1.$$

Также может быть рассчитан *показатель валютной эффективности экспортной операции* ($K_{вэ}$):

$$K_{вэ} = (B_3^{ед} \cdot K_{вн}) / Z_3^{уд},$$

где $K_{вэ}$ — показатель валютной эффективности экспорта, руб./руб.; $B_3^{ед}$ — контрактная цена единицы экспортной продукции, валюта контракта; $K_{вн}$ — средневзвешенная величина коэффициента использования валютной выручки (валютный курс); $Z_3^{уд}$ — удельные затраты на производство и реализацию единицы экспортной продукции, руб.

Расчет минимально допустимой экспортной цены производится следующим образом:

$$B_3^{ед \min} = Z_3^{уд} / \bar{K}_{вн}.$$

Пример расчета экономической эффективности экспортной операции. Предприятие имеет возможность реализовать продукцию на внутреннем и внешнем рынках. Объем партии составляет 100 штук. На основе показателей эффективности экспортной операции необходимо определить, на каком рынке выгоднее реализовать продукцию при изменении валютного курса. Исходная информация для расчета представлена в табл. 11.1.

Таблица 11.1

**ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ РАСЧЕТА ЭФФЕКТИВНОСТИ
ЭКСПОРТНОЙ ОПЕРАЦИИ**

№ п/п	Показатели	Значения показателей
1	Объем продаж, шт.	100
2	Производственная себестоимость единицы продукции:	
2.1	вариант исполнения для внутреннего рынка: тыс. евро тыс. руб. (при курсе валюты 40 руб./евро)	29 1160
2.2	экспортный вариант исполнения: тыс. евро тыс. руб. (при курсе валюты 40 руб./евро)	33 1320
3	Цена единицы изделия (при курсе валюты 40 руб./евро), тыс. евро: на внутреннем рынке на внешнем рынке	37 53
4	Коммерческие затраты, связанные с реализацией, тыс. евро/шт.: на внутреннем рынке на внешнем рынке	3,7 13

Рассчитаем показатели экономической эффективности при реализации продукции на внутреннем рынке:

- затраты на производство и реализацию продукции (на всю партию)

$$(1160 + 3,7 \times 40) \cdot 100 = 130\,800 \text{ тыс. руб.};$$

- объем продаж (результат)

$$37 \cdot 40 \cdot 100 = 148\,000 \text{ тыс. руб.};$$

- экономический эффект

$$148\,000 - 130\,800 = 17\,200 \text{ тыс. руб.};$$

- экономическая эффективность

$$148\,000 \cdot 130\,800 = 1,13.$$

Показатели экономической эффективности при реализации продукции на внешнем рынке при изменении валютного курса в диапазоне 40–44 руб./евро рассчитаны в табл. 11.2.

Как показывают расчеты, при курсе 40 руб./евро экспортная операция будет эффективной, так как показатель эффективности ($\Theta_{\text{экс}}$) составляет 1,15, что больше 1, т.е. выполняется достаточное условие эффективности экспорта, но представляется вряд ли целесообразной, так как при реализации продукции на внутреннем рынке показателем эффективности практически такой же и составляет 1,13. Однако, если существует тенденция девальвации рубля относительно евро (валюты контракта), целесообразность осуществления экспортной операции повышается. При курсе 42 руб./евро выгоднее продать продукцию на внешнем рынке, так как показатель эффективности экспорта составляет уже 1,19 ($>1,13$), т.е. выполняется необходимое условие эффективности экспорта $\Theta_{\text{экс}} > \Theta_{\text{вн}}$.

Для определения валютной эффективности экспорта и минимально допустимой экспортной цены составим табл. 11.3.

По результатам расчета показателей валютной эффективности экспорта видно, что пограничным значением валютного курса в данном примере будет 40 руб./евро. При снижении курса рубля ниже этой отметки предприятию становится выгодным осуществлять поставку продукции на внешний рынок. Девальвация рубля повышает конкурентоспособность отечественных товаров (порог минимально допустимой экспортной цены снижается). Рост курса евро относительно рубля с 38 до 48 руб. позволит снизить минимально допустимую экспортную цену с 47,7 до 40,5 тыс. евро за единицу продукции, т.е. на 15%.

Экономическая эффективность импорта рассчитывается по-разному в зависимости от целей ввоза товаров на территорию Российской Федерации: для собственного потребления или для реализации на внутреннем рынке.

Таблица 11.2

**РАСЧЕТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ
ПРОДУКЦИИ НА ВНЕШНЕМ РЫНКЕ**

№ п/п	Показатели	Значения показателей при курсе валюты, руб./евро		
		40	42	44
1	Затраты (партия продукции), тыс. руб.	$[1320 + (13 \cdot 40) \times 100] = 184\ 000$	$(1320 + 13 \cdot 42) \times 100 = 186\ 600$	$[1320 + (13 \cdot 44) \times 100] = 189\ 200$
2	Объем продаж (результат), тыс. руб.	$(53 \cdot 100) \cdot 40 = 212\ 000$	$(53 \cdot 100) \cdot 42 = 222\ 600$	$(53 \cdot 100) \cdot 44 = 233\ 200$
3	Экономический эффект, тыс. руб.	$212\ 000 - 184\ 000 = 28\ 000$	$222\ 600 - 186\ 600 = 36\ 000$	$233\ 200 - 189\ 200 = 44\ 000$
4	Экономическая эффективность, руб./руб.	$212\ 000/184\ 000 = 1,15$	$222\ 600/186\ 600 = 1,19$	$233\ 200/189\ 200 = 1,23$

Таблица 11.3

**РАСЧЕТ ВАЛЮТНОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ И МИНИМАЛЬНО ДОПУСТИМОЙ
ЭКСПОРТНОЙ ЦЕНЫ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ КУРСА ВАЛЮТЫ**

Курс валюты, руб./евро	Валютная эффективность экспорта, руб./руб.	Минимально допустимая экспортная цена, тыс. евро
38	$(53 \cdot 38) / [1320 + (13 \cdot 38)] = 1,11$	$[1320 + (13 \cdot 38)] / 38 = 47,7$
40	$(53 \cdot 40) / [1320 + (13 \cdot 40)] = 1,15$	$[1320 + (13 \cdot 40)] / 40 = 46,0$
42	$(53 \cdot 42) / [1320 + (13 \cdot 42)] = 1,19$	$[1320 + (13 \cdot 42)] / 42 = 44,4$
44	$(53 \cdot 44) / [1320 + (13 \cdot 44)] = 1,23$	$[1320 + (13 \cdot 44)] / 44 = 43,0$
46	$(53 \cdot 46) / [1320 + (13 \cdot 46)] = 1,27$	$[1320 + (13 \cdot 46)] / 46 = 41,7$
48	$(53 \cdot 48) / [1320 + (13 \cdot 48)] = 1,31$	$[1320 + (13 \cdot 48)] / 48 = 40,5$

Углубленный анализ эффективности импорта оборудования, машин и других товаров производственного назначения (продукции для собственного потребления) может производиться с помощью следующих показателей:

1) *цена жизненного цикла товаров производственного назначения* (Π_1) включает в себя их номинальную цену (Π_2) и полные затраты по их эксплуатации и обслуживанию в течение всего периода функционирования (стоимость запчастей, ремонтного и производственного обслуживания, удельное на единицу продукции потребление энергии, сырья, материалов) (P_3):

$$\Pi_1 = \Pi_2 + P_3.$$

Простое сопоставление по этим параметрам различных вариантов предложений дает возможность импортеру выбрать наиболее эффективное при прочих равных технических характеристиках оборудование.

При этом анализе следует также сопоставить цену покупки с ценой жизненного цикла: Π_2 / Π_1 . Чем ближе этот показатель к единице, тем импорт товаров производственного назначения более эффективен;

2) *эффективность использования импортного оборудования* ($\mathcal{E}_{\text{и.исп}}$) может рассчитываться как отношение объема выпускаемой продук-

ции во внутренних среднегодовых ценах ($O_{п}$) к полным затратам на его закупку (Π):

$$\mathcal{E}_{и.исп} = O_{п}/\Pi.$$

Этот показатель, характеризующий выход продукции (в денежном выражении) на 1 руб. затрат по импорту оборудования, может сопоставляться с аналогичным показателем по импортному оборудованию.

Экономический эффект импорта продукции для собственного потребления (использования) может быть рассчитан следующим образом:

$$\mathcal{E}_{эф.имп} = Z_{и} - \Pi_{имп},$$

где $\mathcal{E}_{эф.имп}$ — показатель экономического эффекта от импорта продукции для собственного использования, руб.; $Z_{и}$ — полные затраты на приобретение (изготовление) и пользование продукцией, альтернативной импортной, руб.;

$$Z_{и} = \Pi_{п.в} + P_{э.в},$$

где $\Pi_{п.в}$ — цена покупки (затраты на изготовление) продукции по базовому варианту (альтернативной продукции или аналогичной импортной), включая все расходы, связанные с ее приобретением (использованием), руб.; $P_{э.в}$ — эксплуатационные расходы за весь период службы продукции, альтернативной или аналогичной импортной, которые включают стоимость потребляемого сырья, материалов, стоимость топлива и энергии, стоимость ремонтов, замены запчастей, заработную плату рабочих с отчислениями, занятых обслуживанием, и другие аналогичные расходы, руб.; $\Pi_{имп}$ — цена потребления импортного товара (продукции), т.е. все затраты за весь период его службы, руб.;

$$\Pi_{имп} = \Pi_{п.и} + P_{э.п},$$

где $\Pi_{п.и}$ — цена покупки (приобретения) импортного товара, включая все расходы (цена контракта, пошлины, сборы, транспорт, страховка, оплата услуг посредников и др.), связанные с его приобретением на внешнем рынке, руб.; $P_{э.п}$ — эксплуатационные расходы за весь период службы импортного товара (продукции), которые включают стоимость потребляемого сырья, материалов, стоимость топлива и энергии, стоимость ремонтов и запчастей и др.

Экономический смысл показателя экономического эффекта импорта продукции ($\mathcal{E}_{эф.имп}$) состоит в том, что он показывает, какую экономию средств будет иметь импортер, если приобретет импорт-

ную продукцию вместо покупки (изготовления) продукции, альтернативной импортной.

Если $\text{ЦП}_{\text{имп}} > \text{З}_n$, то абсолютное значение этого показателя свидетельствует о той экономии денежных средств, которую может иметь потенциальный импортер, если он вместо импортной продукции приобретет (изготовит) продукцию, альтернативную импортной (при прочих равных технических характеристиках); или, что то же самое, о размере необоснованного перерасхода денежных средств, который будет иметь импортер, если он все же приобретет импортную продукцию вместо покупки (изготовления) продукции, аналогичной импортной.

Показатель экономической эффективности импорта продукции для собственного потребления (использования) может быть рассчитан следующим образом:

$$\text{Э}_{\text{имп}} = \text{З}_n / \text{ЦП}_{\text{имп}}$$

Необходимым условием эффективного импорта в этом случае является $\text{Э}_{\text{имп}} > 1$. Экономический смысл данного показателя заключается в том, что он показывает, во сколько раз дороже обходится приобретение (изготовление) продукции, альтернативной импортной, по сравнению с покупкой импортной продукции.

Экономический эффект импорта продукции для реализации на внутреннем рынке может быть рассчитан следующим образом:

$$\text{Э}_{\text{эф.имп}} = \text{Ц}_{\text{р.и}} - \text{Ц}_{\text{п.и}}$$

где $\text{Э}_{\text{эф.имп}}$ — показатель экономического эффекта от импорта, руб.; $\text{Ц}_{\text{р.и}}$ — цена реализации импортной продукции на внутреннем рынке с учетом расходов, связанных с организацией продаж (реклама, маркетинг, транспортные издержки), руб.; $\text{Ц}_{\text{п.и}}$ — цена покупки импортной продукции на внешнем рынке, включая все расходы, связанные с ее приобретением (пошлины, транспортные издержки, страховка, оплата услуг посредников и др.), руб.

Экономический смысл показателя экономического эффекта от импорта ($\text{Э}_{\text{эф.имп}}$) состоит в том, что он показывает, какую валовую прибыль будет иметь импортер от закупки и реализации на внутреннем рынке ввезенных товаров.

Показатель экономической эффективности импорта продукции для реализации на внутреннем рынке может быть рассчитан по формуле

$$\text{Э}_{\text{имп}} = \text{Ц}_{\text{р.и}} / \text{Ц}_{\text{п.и}}$$

Экономический смысл данного показателя заключается в том, что он показывает, сколько рублей выручки получает импортер на каж-

дый рубль затрат, связанных с импортом. Необходимым условием эффективного импорта в этом случае является $\Theta_{\text{имп}} > 1$.

Если предприятие занимается экспортом и импортом одновременно, то для оценки его работы на внешнем рынке за определенный период времени могут быть рассчитаны интегральные показатели эффективности внешнеторговой деятельности.

Показатель интегрального экономического эффекта от внешне-торговой деятельности ($\Theta_{\text{эф.экс.-имп}}$) может быть рассчитан следующим образом:

$$\Theta_{\text{эф.экс.-имп}} = \Theta_{\text{эф.экс}} + \Theta_{\text{эф.имп}},$$

где $\Theta_{\text{эф.экс}}$ — суммарный экономический эффект от экспорта, приведенный к промежутку времени, за который определяется эффект, руб. Может быть определен как сумма эффектов по всем экспортным сделкам, совершенным за соответствующий период времени, и рассчитывается по формуле

$$\Theta_{\text{эф.экс}} = O_{\text{вф}} + B_p - Z_{\text{экс}};$$

$\Theta_{\text{эф.имп}}$ — суммарный экономический эффект от импорта, приведенный к промежутку времени, за который определяется эффект, руб. Может быть определен как сумма эффектов по всем импортным сделкам, совершенным за соответствующий период времени, и рассчитывается по формулам:

$$\Theta_{\text{эф.имп}} = Z_{\text{и}} - \text{ЦП}_{\text{имп.и}}; \quad \Theta_{\text{эф.имп}} = \text{Ц}_{\text{р.и}} - \text{Ц}_{\text{п.и}}.$$

Экономический смысл показателя интегрального эффекта, определяемого по формуле $\Theta_{\text{эф.экс.-имп}} = \Theta_{\text{эф.экс}} + \Theta_{\text{эф.имп}}$, состоит в том, что он показывает прибыль, которую имел участник ВЭД за соответствующий период времени по всей совокупности проведенных экспортно-импортных операций.

Интегральный показатель эффективности экспортно-импортной деятельности предприятия за соответствующий период времени может быть рассчитан следующим образом:

$$\Theta_{\text{экс.-имп}} = \Theta_{\text{эф.экс.-имп}} / (Z_{\text{экс}} + Z_{\text{имп}}),$$

где $\Theta_{\text{экс.-имп}}$ — интегральный показатель эффективности экспортно-импортной деятельности, руб./руб., %; $Z_{\text{экс}}$ — полные затраты на экспорт, приведенные к промежутку времени, за который определяется экономическая эффективность, руб.; $Z_{\text{имп}}$ — полные затраты на импорт, приведенные к промежутку времени, за который определяется экономическая эффективность, руб.

Экономический смысл интегрального показателя эффективности внешнеторговой деятельности, рассчитываемого по формуле

$\Xi_{\text{экс.-имп}} = \Xi_{\text{эф.экс.-имп}} / (Z_{\text{экс}} + Z_{\text{имп}})$, заключается в том, что он показывает, какое количество выгоды, результата имеет предприятие на каждый рубль затрат, связанных с организацией экспортно-импортных операций, или какова рентабельность (в процентном выражении) внешнеэкономической деятельности в целом.

При оценке эффективности экспортно-импортных операций необходимо учитывать валютный риск, т.е. вероятность получения убытков вследствие неблагоприятных изменений валютного курса. При наличии у предприятия валютных поступлений и платежей возникает операционный риск: при снижении курса иностранной валюты экспортер столкнется со снижением поступлений или при повышении курса иностранной валюты импортер столкнется с ростом своих платежей за приобретаемые товары. Общую характеристику экономических последствий наличия у предприятия валютных поступлений и платежей, с которыми связан операционный риск, можно представить в виде матрицы (табл. 11.4).

Таблица 11.4

АНАЛИЗ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПОСЛЕДСТВИЙ НАЛИЧИЯ У ПРЕДПРИЯТИЯ ПОСТУПЛЕНИЙ И ПЛАТЕЖЕЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

	Изменение курсов валют	
	Рост курса иностранной валюты	Снижение курса иностранной валюты
Экспортеры	Валютная выручка экспортера в рублевом эквиваленте увеличивается. При прочих равных условиях предприятие имеет увеличение прибыли от продаж и стимулы увеличивать объем производства и продаж	Валютная выручка экспортера в рублевом эквиваленте уменьшается. При прочих равных условиях предприятие имеет снижение прибыли от продаж и стимулы сокращать объем производства и продаж
Импортеры	Валютные расходы импортера в рублевом эквиваленте увеличиваются. При прочих равных условиях предприятие имеет снижение прибыли от продаж и стимулы сокращать объем закупок и продаж	Валютные расходы импортера в рублевом эквиваленте уменьшаются. При прочих равных условиях предприятие имеет увеличение прибыли от продаж и стимулы увеличивать объем закупок и продаж

С учетом этих взаимосвязей можно сформулировать следующие рекомендации: если ожидается укрепление курса иностранной валюты, то рациональным будет увеличение экспортных поставок и сокращение импортных закупок, если же, наоборот, ожидается снижение курса иностранной валюты, то рациональным будет уменьшение экспортных поставок и увеличение импортных закупок. Другими словами, поступления денежных средств должны быть деноминированы в сильной, а платежи в слабой валюте.

Контрольные вопросы

1. Перечислите основные задачи, решаемые в рамках анализа внешнеэкономической деятельности предприятия.
2. Какие особенности внешнеторговых операций необходимо учитывать при анализе внешнеэкономической деятельности предприятия?
3. Перечислите способы и приемы анализа внешнеэкономической деятельности и область их применения.
4. Назовите методы факторного анализа, используемые в процессе анализа внешнеэкономической деятельности предприятия.
5. Какие задачи в анализе внешнеэкономической деятельности решаются с помощью индексов?
6. Назовите основные источники информации, используемые в анализе внешнеэкономической деятельности.
7. Раскройте информационное значение представления финансовой информации по отдельным сегментам деятельности.
8. Кратко охарактеризуйте основные этапы анализа внешнеэкономической деятельности предприятия.
9. Что представляет собой методика анализа выполнения контрактных обязательств по поставкам экспортных товаров?
10. Назовите факторы изменения выручки от экспорта. Охарактеризуйте способы оценки влияния факторов на экспортную выручку.
11. Какие факторы оказывают влияние на сумму и уровень издержек, непосредственно связанных с проведением экспортных операций?
12. Каковы отличительные особенности анализа условно-переменных и условно-постоянных издержек?
13. Назовите основные показатели, характеризующие финансовые результаты деятельности экспортно-ориентированных предприятий. Приведите методику их расчета.
14. Изложите методику расчета влияния факторов на изменение суммы прибыли от реализации экспортируемой продукции.
15. Какова система показателей эффективности использования оборотных средств, вложенных в экспортные операции?
16. Как определить влияние оборачиваемости на изменение величины оборотных средств, вложенных в экспортные операции?
17. Как определяется степень ликвидности оборотных активов? На основе какого принципа строятся показатели ликвидности?
18. Что такое платежеспособность организации? Какие финансовые коэффициенты оценивают платежеспособность?
19. Изложите методику анализа импортных операций. Назовите специфические особенности его проведения.
20. Назовите факторы, формирующие покупную цену импортных товаров.
21. Как рассчитывается коэффициент рентабельности импортной сделки? Раскройте экономическую сущность этого коэффициента.
22. Как производится обоснование уровня продажной цены импортных товаров на основе маржинального анализа?
23. Каковы сущность, содержание и виды кредитования внешнеэкономической деятельности? В чем заключается специфика факторинга, из чего складывается его стоимость?

24. Что такое стоимость внешнеторгового кредита?
25. Как рассчитывается эффективность экспортной операции с предоставлением покупателю коммерческого кредита?
26. Дайте определение эффективности внешнеэкономической деятельности предприятия.
27. Назовите основные показатели эффективности внешнеэкономической деятельности предприятия и приведите формулы их расчета.
28. Как рассчитывается экономическая эффективность экспортных операций?
29. Как определяется экономический эффект импорта продукции для реализации на внутреннем рынке? В чем экономический смысл показателя эффекта?
30. Как рассчитываются интегральные показатели эффективности экспортно-импортной деятельности?

Тесты к разделу II

1. **Цель анализа внешнеэкономической деятельности предприятия:**
 - а) оценить финансовые результаты внешнеэкономической деятельности;
 - б) оценить уровень и качество выполнения предприятием обязательств по контрактам с иностранными партнерами;
 - в) оценить место и роль внешнеэкономической деятельности на предприятии и разработать рекомендации и предложения по повышению ее эффективности.
2. **Сегментация информации означает ее детализацию:**
 - а) по различным типам товаров и услуг (операционным сегментам);
 - б) по различным географическим регионам в Российской Федерации, определенному государству или нескольким государствам (географическим сегментам);
 - в) все ответы верны.
3. **Определите степень выполнения контрактных обязательств по поставкам экспортных товаров. Исходная информация приведена в таблице.**

№ п/п	Вид товаров	Физический объем, т		Средняя цена, долл.	
		по контракту	факт	базовая	факт
1	А	480	420	81	78
2	Б	1276	1230	138	144
	Итого	1756	1650	X	X

- а) 97,5%, обязательства не выполнены на 4992 долл.;
- б) 97,6% обязательства не выполнены на 5088 долл.;
- в) 102,4% обязательства перевыполнены на 5088 долл.

- 4. Используя данные теста 3, индексным методом рассчитайте влияние факторов на выполнение контрактных обязательств в процентах и в абсолютных суммах отклонений:**
- а) за счет снижения физического объема на 5,2% объем поставок снизился на 11 208 долл.; за счет роста цен на 2,9% объем поставок увеличился на 6216 долл.;
 - б) за счет снижения физического объема на 5,2% объем поставок снизился на 11 208 долл.; за счет роста цен на 3% объем поставок увеличился на 6120 долл.;
 - в) за счет изменения физического объема на 5,5% объем поставок увеличился на 11 208 долл.; за счет снижения цен на 2,9% объем поставок снизился на 6120 долл.
- 5. На основе информации теста 3 определите методом цепных подстановок влияние изменения курса рубля к иностранной валюте на изменение экспортной выручки в рублевом выражении и на степень выполнения контрактных обязательств. На момент подписания контракта курс рубля к доллару составлял 32 руб., а на момент выполнения контракта — 34 руб.**
- а) экспортная выручка увеличилась на 419 760 руб., коэффициент выполнения обязательств — 103,7%;
 - б) экспортная выручка увеличилась на 429 936 руб., коэффициент выполнения обязательств — 106,3%;
 - в) экспортная выручка снизилась на 172 992 руб., коэффициент выполнения обязательств — 97,6%.
- 6. Абсолютная экономия издержек обращения — это:**
- а) положительная разница между фактическим объемом издержек и плановым объемом издержек, скорректированных на темп изменения объема выручки;
 - б) положительная разница между фактическим и плановым объемом издержек;
 - в) отрицательная разница между фактическим объемом издержек и плановым объемом издержек, скорректированных на темп изменения объема выручки;
 - г) отрицательная разница между фактическим и плановым объемом издержек.
- 7. Абсолютный перерасход издержек обращения — это:**
- а) произведение темпа роста объема выручки на плановый объем издержек;
 - б) произведение темпа роста объемов выручки на фактический объем издержек;
 - в) положительная разница между фактическим и плановым объемом издержек;
 - г) отрицательная разница между фактическим и плановым объемом издержек.

8. Относительная экономия издержек обращения — это:

- а) положительная разница между фактическим объемом издержек и плановым объемом издержек, скорректированных на темп изменения объема выручки;
- б) отрицательная разница между фактическим объемом издержек и плановым объемом издержек, скорректированных на темп изменения объема выручки;
- в) положительная разница между фактическим и плановым объемом издержек;
- г) отрицательная разница между фактическим и плановым объемом издержек.

9. Относительный перерасход издержек обращения — это:

- а) отрицательная разница между плановым объемом издержек и плановым объемом издержек, скорректированных на темп изменения объема выручки;
- б) отрицательная разница между фактическим объемом издержек и плановым объемом издержек, скорректированных на темп изменения объема выручки;
- в) положительная разница между плановым объемом издержек и плановым объемом издержек, скорректированных на темп изменения объема выручки;
- г) положительная разница между фактическим объемом издержек и плановым объемом издержек, скорректированных на темп изменения объема выручки.

10. Выручка от реализации продукции на экспорт в базисном году составляла 8000 млн руб., в отчетном году — 8400 млн руб. Уровень условно-переменных издержек в базисном году — 8,0%, в отчетном — 8,2%. Условно-постоянные издержки составляли в базисном году — 150 млн руб., в отчетном — 200 млн руб. Абсолютная и относительная экономия (перерасход) издержек обращения составила:

- а) 59,3 млн руб. (абсолютная экономия)
82,0 млн руб. (относительная экономия);
- б) 98,8 млн руб. (абсолютный перерасход) 50,0 млн руб. (относительный перерасход);
- в) 98,8 млн руб. (абсолютная экономия) 50,0 млн руб. (относительная экономия).

11. Об эффективности экспорта продукции i -го вида будут свидетельствовать следующие неравенства показателей, характеризующих рентабельность продукции (R_i); затраты на 1 руб. товарной продукции (Z_{Ti}); долю прибыли в цене продукции ($\%П$), реализованной на внутреннем и внешнем рынках:

- а) $R_i^{\text{эксп}} < R_i^{\text{внутр}}$, $Z_{Ti}^{\text{эксп}} < Z_{Ti}^{\text{внутр}}$, $\%П^{\text{эксп}} > \%П^{\text{внутр}}$;
- б) $R_i^{\text{эксп}} > R_i^{\text{внутр}}$, $Z_{Ti}^{\text{эксп}} > Z_{Ti}^{\text{внутр}}$, $\%П^{\text{эксп}} > \%П^{\text{внутр}}$;
- в) $R_i^{\text{эксп}} > R_i^{\text{внутр}}$, $Z_{Ti}^{\text{эксп}} < Z_{Ti}^{\text{внутр}}$, $\%П^{\text{эксп}} > \%П^{\text{внутр}}$.

- 12. Соотношение маржинального дохода и прибыли составляет 2,8, запас финансовой прочности — 35,7%. При увеличении общей суммы постоянных расходов на 5,5% прибыль уменьшится:**
- а) на 9,9%;
 - б) на 30,2%;
 - в) на 15,4%.
- 13. Производство изменения оборачиваемости средств, вложенных в экспортные операции, в днях на среднедневную фактическую выручку экспортной продукции с отрицательным знаком представляет собой:**
- а) сумму средств, дополнительно вложенных в экспортные операции;
 - б) сумму средств, отвлеченных из оборота;
 - в) сумму средств, на которую уменьшилась выручка экспортной продукции по сравнению с обязательствами (или в динамике);
 - г) сумму средств, на которую увеличилась выручка экспортной продукции по сравнению с обязательствами (или в динамике).
- 14. Показатели оборачиваемости средств в расчетах в оборотах и в днях связаны следующей зависимостью:**
- а) их сумма равна продолжительности отчетного периода;
 - б) их произведение равно продолжительности отчетного периода;
 - в) частное от деления оборачиваемости в днях на оборачиваемость в оборотах равно продолжительности отчетного периода;
 - г) нет зависимости.
- 15. Платежеспособность предприятия означает:**
- а) наличие у предприятия денежных средств и их эквивалентов, достаточных для расчетов по кредиторской задолженности, требующей немедленного погашения;
 - б) формальное превышение оборотных активов над краткосрочными обязательствами;
 - в) наличие у него денежных средств в размере не ниже установленного норматива;
 - г) способность расплатиться по своим долгосрочным и краткосрочным обязательствам.
- 16. Соответствует ли нормативному ограничению коэффициент текущей ликвидности, если оборотные активы — 600 тыс. руб., краткосрочные обязательства — 500 тыс. руб.:**
- а) соответствует нормативному ограничению;
 - б) не соответствует нормативному ограничению;
 - в) для коэффициента текущей ликвидности нет нормативного ограничения.
- 17. Таможенная стоимость товара составила 96 738 евро. Ставка импортной таможенной пошлины на момент заключения контракта составляет 12% к таможенной стоимости товара. В момент принятия грузовой таможенной декларации (ГТД) к оформлению**

ставка сократилась до 10%. Валютный курс 42 руб./евро. Влияние изменения ставки таможенной пошлины на размер таможенной пошлины в рублевом выражении составило:

- а) 81 260 руб.;
- б) 406 300 руб.;
- в) 1935 руб.

18. Используя данные теста 17, ставку налога на НДС в размере 10% и валютный курс, который на момент принятия ГД к оформлению составил 44 руб./евро, рассчитайте влияние факторов на изменение размера налога на добавленную стоимость в рублях. Влияние изменения размера таможенной пошлины и изменения валютного курса составили:

- а) – 6192,4 и 19 347,6 руб. соответственно;
- б) – 8127 и 21 282,2 руб. соответственно;
- в) ни один ответ не верен.

19. Покупная стоимость партии импортного товара в количестве 5000 шт. при валютном курсе 42 руб./евро составила 4063 тыс. руб. Отпускная цена 1000 руб. Эффективность импортной операции равна:

- а) 937 тыс. руб.;
- б) 0,81 руб./руб.;
- в) 1,23 руб./руб.

20. Какая формула предназначена для расчета критического значения продажной цены с учетом платы за кредит и валютного курса ($Ц_{кр}$), если $C\text{€}$ — внешнеторговая себестоимость единицы импортного товара в валюте контракта; $K_{пс}$ — курс пересчета внешнеторговой себестоимости импортного товара в рубли; K_v — курс валюты контракта; S — плата за кредит в расчете на одно импортное изделие:

- а) $Ц_{кр} = C\text{€} \times K_{пс}$;
- б) $Ц_{кр} = (C\text{€} \times K_{пс}) + S$;
- в) $Ц_{кр} = (C\text{€} \times K_v) + S$;
- г) нет верной формулы.

21. Коэффициент кредитного влияния ($K_{кр}$) показывает, как изменится эффективность сделки с предоставлением коммерческого кредита по сравнению со сделкой без предоставления кредита:

- а) при $K_{кр} < 1$ эффективность сделки для экспортера и импортера снижается, при $K_{кр} > 1$ — повышается;
- б) при $K_{кр} < 1$ эффективность сделки для экспортера и импортера повышается, при $K_{кр} > 1$ — снижается;
- в) при $K_{кр} < 1$ эффективность сделки для экспортера снижается, для импортера — повышается, при $K_{кр} > 1$ эффективность сделки для экспортера повышается, для импортера — снижается;
- г) при $K_{кр} < 1$ эффективность сделки для экспортера повышается, для импортера — снижается, при $K_{кр} > 1$ эффективность сделки для экспортера снижается, для импортера — повышается.

22. Эффективность внешнеэкономической деятельности предприятия измеряется:

- а) как соотношение результатов к затратам во внешнеторговых операциях на всех этапах их проведения;
- б) абсолютными и относительными показателями;
- в) показателями прибыли (валовой, до налогообложения, чистой) и рентабельности (рентабельности экспортных/импортных операций; рентабельности основного и оборотного капитала, используемого для производства экспортной продукции, рентабельности продаж);
- г) все ответы верны.

23. В наиболее общем смысле рентабельность внешнеторговой деятельности — это:

- а) синоним понятия «эффективность»;
- б) относительный показатель, рассчитываемый как отношение коммерческого результата от экспорта/импорта к затратам;
- в) относительный показатель, рассчитываемый как отношение прибыли (валовой, чистой) к некоторой базе, характеризующей хозяйствующий субъект (база — это либо полные затраты, связанные с внешнеторговой деятельностью, либо стоимость основного/оборотного капитала или их совокупное значение; либо стоимость собственного или заемного капитала);
- г) все ответы верны.

24. Какие соотношения показателей экономической эффективности экспорта ($\mathcal{E}_{\text{эксп}}$) и экономической эффективности производства и реализации продукции на внутреннем рынке ($\mathcal{E}_{\text{вн}}$) являются необходимым условием эффективности экспорта:

- а) $\mathcal{E}_{\text{эксп}} > \mathcal{E}_{\text{вн}}$; $\mathcal{E}_{\text{эксп}} > 1$;
- б) $\mathcal{E}_{\text{эксп}} < \mathcal{E}_{\text{вн}}$; $\mathcal{E}_{\text{эксп}} > 1$;
- в) $\mathcal{E}_{\text{эксп}} > \mathcal{E}_{\text{вн}}$; $\mathcal{E}_{\text{эксп}} = 1$.

25. Стоимость покупки и эксплуатации импортного оборудования составила 20 640 тыс. руб. Стоимость приобретения на внутреннем рынке аналогичного по своим техническим характеристикам оборудования — 21 960 тыс. руб. Показатель экономической эффективности импорта равен:

- а) 0,94 руб./руб.;
- б) 1,064 руб./руб.;
- в) 1320 тыс. руб.

РАЗДЕЛ III. АУДИТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Глава 12. ОСНОВЫ АУДИТА

12.1. Специфика аудита внешнеэкономических операций

В настоящее время аудит ВЭД становится очень востребованной услугой, поскольку многие российские компании стали активными участниками внешней торговли. Кроме того, законодательство, регулирующее ВЭД организации, не всегда однозначно трактует отдельные хозяйственные ситуации, что также негативно сказывается на результативности внешнеторговых операций. Поэтому у российских бухгалтеров возникают определенные трудности при отражении в учете данных фактов хозяйственной деятельности.

При организации аудита ВЭД аудитор должен иметь в виду, что внешнеэкономические операции разнообразны по формам их осуществления при отсутствии их четкой регламентации в российском законодательстве. Накладывает отпечаток на проверку и тот факт, что расчеты по внешнеторговым сделкам относятся к валютным операциям, в отношении которых аудитору необходимо применить валютное и таможенное законодательство. Нарушение его норм приводит к серьезным финансовым санкциям, которые могут оказать значительное влияние на финансовое положение хозяйствующего субъекта.

Аудит ВЭД обладает спецификой, позволяющей выделить его в отдельное направление. Каждая из перечисленных ниже особенностей в той или иной степени влияет на порядок отражения данной деятельности в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта:

- большая продолжительность осуществления операций по экспорту и импорту товара во времени вследствие значительного расстояния между покупателем и продавцом товара;
- необходимость пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации;
- осуществление расчетов в иностранной валюте;
- сопряженность продвижения товара от продавца к покупателю с большими затратами, которые несут оба участника внешнеэкономической сделки;
- наличие большого числа мест возникновения затрат;

- высокий уровень расходов на содержание внешнеэкономической службы;
- большие затраты на таможенное оформление по внешнеторговым сделкам;
- валютный риск, связанный с колебаниями курса иностранных валют.

Исходя из особенностей ВЭД хозяйствующего субъекта, аудитору при проверке необходимо выделить следующие направления аудита:

- импорт товаров, продукции, работ, услуг;
- экспорт товаров, продукции, работ, услуг;
- реэкспорт товаров, продукции, работ, услуг;
- реимпорт товаров, продукции, работ, услуг;
- бартерные операции;
- компенсационные операции;
- комбинированные операции;
- движение денежных средств на валютных счетах;
- порядок расчета с поставщиками и подрядчиками (покупателями и заказчиками);
- проверка бухгалтерских записей в регистрах синтетического и аналитического учета;
- правильность оформления экспортно-импортных операций через посредника.

При аудите любого выделенного направления аудитор должен учитывать следующие факторы:

- *политические*. Покупатель и продавец, являясь резидентами различных государств, должны при заключении внешнеэкономического контракта учесть влияние на характер сделки внутриэкономической и внешнеэкономической политики страны-импортера (экспортера). Содержание импортного (экспортного) контракта должно учитывать законодательство всех сторон с учетом различного рода международных конвенций и соглашений;
- *территориальные*. Данный аспект учитывается при соблюдении таможенных режимов при пересечении государственных границ на всем пути следования импортных (экспортных) товаров, продукции, работ, услуг;
- *временные*: исполнение сделки от момента согласования всех ключевых положений внешнеторгового контракта до момента поставки импортных (экспортных) товаров, продукции, работ, услуг занимает значительное время;
- *стоимостные*: в величине сформированной таможенной стоимости доставки груза сумма накладных и транспортных расходов составляет значительную долю контрактной стоимости импортного (экспортного) товара, продукции, работ, услуг;

- *порядок расчетов.* Это один из значимых факторов, так как одной из особенностей внешнеторговых сделок является определение контрактной стоимости операции в валюте, отличной от валюты Российской Федерации. Поскольку все расчеты с контрагентами осуществляются в иностранной валюте, то импортная (экспортная) операция является объектом аудиторской проверки еще и со стороны валютного законодательства в отличие от других фактов хозяйственной деятельности, расчеты по которым осуществляются в рублях на территории Российской Федерации.

Объектами аудита любого направления в первую очередь являются реквизиты внешнеторгового контракта:

- общие сведения о контракте (унифицированный номер, дата подписания, место подписания, полные официальные наименования организаций продавца и покупателя). При проведении аудита необходимо убедиться, что изменения и дополнения реквизитов своевременно доводятся до банков, таможенных органов и контрагентов. Также аудитор обращает внимание на полноту реквизитов сторон по контракту;
- предмет контракта (наименование и полная характеристика контракта; тара (упаковка) и маркировка товара; количество товара, объем и вес; определение сторонами момента перехода права собственности на товар);
- цена и стоимость (общая сумма контракта, наименование и код валюты в соответствии с классификатором валют). При проверке этого раздела аудитор проверяет обоснованность проведенных арифметических действий. Для подтверждения достоверности и законности определения таможенной стоимости материальных ценностей аудитору потребуется провести дополнительные расчеты или привлечь эксперта. Кроме того, аудитор не должен исключать возможности сговора аудируемой организации с таможенными органами. В обязательном порядке проверяется страхование валютных рисков организации;
- условия платежа (сроки платежа и условия предоставления рассрочки; наличие авансовых платежей в пользу нерезидента; получатели денежных средств и товаров). В настоящее время требования к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов позволяют использовать аккредитивную форму расчетов или другую форму, гарантирующую возврат платежа в случае непоставки товаров, продукции, работ, услуг;
- срок поставки (указывается дата завершения поставок и (или) график поставок конкретных партий и срок действия контракта, в течение которого должны быть завершены поставки). Отсутствие данного пункта в импортном (экспортном) контракте по-

- вышает риск несвоевременного или неполного исполнения условий договора;
- условия приемки товара по качеству и количеству (место и срок проведения проверки количества и качества товара; порядок предъявления рекламаций). Материальные ценности, поставляемые по внешнеторговому контракту, принимаются по качеству и количеству либо в момент перехода права собственности на товар, риска его случайной гибели или повреждения от продавца к покупателю. Эти даты не всегда совпадают. Если по условиям контракта импортер (экспортер) несет риски случайной гибели, не являясь собственником товара, то аудируемую сделку относят к рискованным. Аудитор должен определить, включаются ли тара и упаковка в общий вес поставляемого товара, так как от этого зависят таможенные платежи;
 - форс-мажор (определяются обстоятельства непреодолимой силы). Наличие данного пункта в контракте является доказательством того, что стороны стремятся застраховать свою деятельность от влияния различного рода рисков;
 - прочие условия и обстоятельства сделки (способ доставки товаров, переход рисков от продавца к покупателю; гарантийные обязательства, лицензионные платежи, техническая помощь, информационные и другие услуги);
 - рассмотрение споров. Данный объект аудита обязателен, так как связан с правовой стороной контракта и включает следующие позиции: порядок предъявления и рассмотрения претензий, порядок платежей по претензиям, урегулирование спорных вопросов. Обязательно должно быть указано, правом какого государства будут регулироваться отношения по контракту;
 - санкции. Данный реквизит аудируется в части штрафных санкций за ненадлежащее исполнение обязательств сторонами. Если в контракте не предусмотрена уплата нерезидентами штрафных санкций за несоблюдение сроков платежей и поставок товаров, то такого рода контракты относятся к разряду рискованных;
 - адреса покупателя и продавца: юридические и полные почтовые адреса продавца и покупателя, контактный телефон, факс предприятий продавца и покупателя. Этот пункт договора является объектом тщательной проверки, так как в случае отсутствия в нем пункта об ответственности сторон за неуведомление об изменении реквизитов, юридических адресов, организационно-правовой формы и т.д. существует возможность возникновения рисков, связанных с исполнением такого рода контрактов;
 - подписи сторон: подписи лиц, уполномоченных организациями продавца и покупателя заключить контракт, заверенные печатью,

с указанием их фамилии, имени, отчества и должностей. Аудитор должен убедиться в подлинности подписей и полномочий лиц, подписавших договор, для чего он должен ознакомиться с уставом, доверенностью или другими документами импортера (экспортера).

На первоначальном этапе аудитор должен выявить все внешне-торговые контракты, оформленные с нарушением или расторгнутые по каким-либо причинам.

Основная цель аудита ВЭД и расчетов с контрагентами — подтверждение законных оснований деятельности хозяйствующего субъекта на внешнем рынке на протяжении всего периода его функционирования.

12.2. Механизм, приемы и процедуры аудирования

Последовательная реализация всех теоретико-методологических положений по аудиту непременно сталкивается с необходимостью разработки механизма его осуществления в разрезе видов и направлений с учетом организационно-правовых форм хозяйствования и его отраслевой принадлежности объектов аудирования.

Содержание объекта аудита и условия его исследования определяют выбор и последовательность применения приемов и процедур аудиторской проверки.

Метод аудита в самом общем виде представляет собой способ комплексного изучения законности, достоверности и целесообразности осуществления хозяйственных операций на основе использования финансовой и внеучетной информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов аудита. В зависимости от того, какова цель каждого направления аудита, каким способом и из каких источников поступает информация, методы и приемы аудита разделяются на общенаучные и конкретные.

К *общенаучным* приемам аудита можно отнести анализ и синтез, индукцию и дедукцию, аналогию, моделирование, формализацию, абстрагирование и конкретизацию (рис. 12.1).

Конкретные методы и приемы аудита более разнообразны и представляют собой специфические процедуры аудиторской проверки. Эти приемы формируются в зависимости от цели и направления аудиторской проверки в сочетании с общенаучными методами. Данные методические приемы можно объединить в несколько групп: расчетно-аналитические, документальные, балансовые увязки, обобщения результатов аудиторской проверки.

Расчетно-аналитические приемы включают экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические, эвристические и эмпирические методы, экспертные оценки.



Рис. 12.1. Классификация общенаучных приемов аудита

Содержание объекта аудита и условия его исследования определяют выбор и последовательность применения экономического анализа. Так, с помощью экономического анализа выявляют «узкие» места в производстве (прохождении сделки) и на основе установленного определяют дальнейшее направление аудиторской проверки. Таким образом, в определенной последовательности и взаимосвязи специальных приемов документального и фактического контроля аудиторы исследуют содержание соответствующих участков обычной и прочей деятельности, в том числе ВЭД.

К статистическим расчетам относятся приемы, с помощью которых в ходе аудиторской проверки можно определить количественные и качественные характеристики исследуемых хозяйственных ситуаций и процессов, не содержащихся непосредственно в исходной информации. Чаще всего они применяются при необходимости произвести уточнения приближенных величин, перейти от одних величин к более точным характеристикам количественных связей и отноше-

ний. При помощи статистических расчетов в процессе проведения аудита рассчитываются различные коэффициенты, по которым можно судить о взаимосвязи между отдельными показателями те-кущей, финансовой и инвестиционной деятельности организации.

Экономико-математические методы могут применяться в аудите при установлении факторов, влияющих на результаты обычной и прочей деятельности, с тем, чтобы учесть их взаимодействие на стадии исследования общих результатов работы организации, а также в целях возможной оптимизации хозяйствования. Применяются эти методы в тех случаях, когда другими способами определить взаимосвязь факторов невозможно; например, для определения оптимальных маршрутов перевозки сырья, готовой продукции, выявления приписок расстояния перевозок, исчисления перерасхода сырья при производстве отдельных видов изделий и др.

В аудиторской практике могут применяться эвристические методы. Они позволяют ускорить процесс проведения аудиторской проверки. С их помощью решаются задачи, в которых аудит не может дать точный алгоритм исследования. Эвристические методы связаны с процедурами моделирования, так как основным их назначением является построение моделей процессов решения какой-либо задачи. К данным методам можно отнести модель «слепого» поиска, которая опирается на так называемый метод проб и ошибок; лабиринтную модель, в которой решаемая задача рассматривается как лабиринт, а процесс поиска решений — как блуждание по лабиринту; структурно-семантическую модель, которая считается в настоящее время содержательной и отражает семантические отношения (отбор данных) между объектами, составляющими область аудита.

Эмпирическое исследование предполагает выработку программы по направлениям аудита, организацию наблюдений, проведение эксперимента и камеральных проверок; описание наблюдаемых и экспериментальных данных, их классификацию; обобщение результатов. Следовательно, для эмпирических способов познания характерна фактофиксирующая деятельность организаций.

Экспертные оценки основаны на описании аудиторских процедур процесса подтверждения бухгалтерской финансовой отчетности на логическом уровне.

К *документальным методическим приемам* аудита относятся информационное моделирование, аудиторские проверки по направлениям, нормативно-правовое регулирование, исследование учетных документов. Перечень приемов документального и фактического контроля зависит от их детализации, специфики производства, формы собственности и других факторов. Применяют эти методические приемы при условии, что возник ущерб от внешнеторговых хозяй-

ственных операций, отображенных в первичной документации, регистрах бухгалтерского учета и отчетности.

Информационное моделирование представляет собой совокупность данных об объекте аудиторской проверки, зафиксированных на определенном носителе информации (первичные учетные документы, нормативные карты, машинограммы, учетные регистры, отчетность). При построении информационной модели исходят из необходимости наиболее удобного восприятия характеристики субъекта аудита и его поведения в динамической системе обычной и прочей деятельности, включающих ВЭД. Цель информационного моделирования — систематизация нормативно-правовой, аналитической, бухгалтерской и другой информации об объекте аудита для изучения его состояния и оценки платежеспособности. Например, информационная модель такой контрольной точки аудита, как выручка от продажи экспортной продукции, может включать данные об объеме продукции (запланированном и фактическом), о соответствии ее стандартам, нормам расходования сырья и материалов на ее изготовление, а также содержать сведения о передаче ее из цехов и приеме на склад, отражении в первичных учетных документах и регистрах и др.

Нормативно-правовое регулирование — это исследование функционирования объекта аудита относительно норм и правил, предусмотренных законодательством, нормативными документами (инструкциями, положениями), правилами. Например, аудит финансовых результатов, полученных от экспортно-импортных операций, проводится в соответствии с требованиями Положений по бухгалтерскому учету, НК РФ и другими документами.

Исследование учетных документов — ведущий прием документальной проверки. Оно производится по данным первичных документов, учетных регистров и бухгалтерской отчетности с целью установления достоверности осуществления факторов хозяйственной деятельности по экспорту (импорту), их целесообразности и эффективности (по форме и содержанию, логике показателей и др.). Цель такого исследования — обнаружение противоречивых фактов хозяйственной деятельности, проявляющихся в форме специфических документальных несоответствий. Для их выявления могут быть использованы конкретные группы приемов исследования документальных данных.

В основе *приемов балансовой увязки* финансовой отчетности лежат процедуры нормативно-правового регулирования, что позволяет устанавливать достоверность учетной информации и ее содержания.

Обобщение результатов аудиторской проверки относится к конкретным методам аудита. Данные методы включают выявление недостатков по периодам возникновения, аналитическую группировку,

систематизированное изложение результатов в заключении аудитора, выработку рекомендаций, отчет об аудиторской деятельности, аудиторское заключение.

Возросшие требования к бухгалтерскому учету в управлении экономикой организации обусловили широкое внедрение ЭВМ в учетный процесс. Представляется необходимым выделение при аудиторской проверке в отдельную группу методов автоматизированного контроля. Можно выделить две группы методов проверки с использованием ЭВМ: проверку обработанных учетных данных (или операций) и проверку компьютерных процедур. В первом случае используются специально составленные программы, предназначенные, например, для опроса базисных файлов (формирования финансовых результатов или выяснения обстоятельств предшествующих фактов хозяйственной деятельности), во втором случае могут использоваться специальное программное обеспечение или тесты для проверки функционирования компьютерных методик. Применение методик автоматизированного аудита может повысить эффективность аудиторских процедур, а также обеспечить применение отдельных процедур для проверки всей совокупности учетной информации.

Существует три подхода к компьютерному аудиту: 1) отбор при помощи компьютера определенных фактов хозяйственной деятельности для их последующей проверки вручную; 2) проверка системы внутреннего контроля при помощи имитационных данных; 3) проверка системы внутреннего контроля при помощи реальных данных, обработанных аудиторскими программными средствами. В условиях новой технологии обработки экономической информации необходимо более детально рассмотреть эти методы.

Целесообразно выделить логический, методический, организационный и формально-технологический методы контроля.

Логический и методический методы обусловлены алгоритмом формирования первичной информации и ее машинных носителей. Эксплуатационные возможности ЭВМ создают предпосылки для автоматизации аудиторского процесса, так как позволяют осуществить программный контроль фактов хозяйственной деятельности по содержанию путем широкого использования логических приемов текущего контроля, достоверности учетно-аналитических данных на всех стадиях технологического процесса их обработки (от входа до выхода информации). К приемам и способам программно-логического контроля можно отнести приемы двойного счета, алгоритмический контроль, счетный контроль с получением контрольных итогов, балансовый способ счетного контроля, применение матричных моделей, сравнение одноименных показателей, полученных из различных источников, прием обратного счета, контроль по отклонениям, математические приемы. Использование этих приемов по-

зволяет выявлять случаи противоречивости отдельных показателей в первичных документах, нормативно-справочной и учетной информации.

Способ обработки фактов хозяйственной деятельности при ведении бухгалтерского учета оказывает существенное влияние на организационную структуру хозяйствующего субъекта, а также на процедуру и метод внутреннего контроля. Сущность *организационного контроля* заключается в проверке правильности определения и распределения функциональных обязанностей. Существование функций, свойственных только компьютерным системам, в частности системный анализ, программирование, преобразование данных, ведение библиотеки, машинные операции, обуславливает целесообразность их дальнейшего разделения. Поскольку обработка бухгалтерской информации выдвигает определенные требования к точности и логике разработки компьютерной системы, программированию и эксплуатации, важным фактором является квалификация персонала. Следовательно, работа аудитора включает оценку состояния документации и эффективности алгоритмов контроля ошибок. Проводя компьютерный аудит, необходимо изучить функциональные обязанности системных аналитиков, программистов, операторов по эксплуатации прикладных программ бухгалтерского учета и операторов подготовки данных, библиотечарей и контролеров. Распределение обязанностей между ними имеет большое значение. Общий подход заключается в том, что разработчик системы не должен работать оператором по обработке данных. Работники, выполняющие одну из этих функций, не имеют доступа к другим функциям, и только оператору разрешен доступ к аппаратным средствам. Контроль доступа к ним позволяет предотвратить ошибочное использование или изменение файлов данных, несанкционированное или неправильное использование программных и аппаратных средств. Слабость или полное отсутствие организационного контроля и контроля доступа снижает общую целостность вычислительной системы. Наличие такого недостатка оказывает воздействие на оценку риска неэффективности внутреннего контроля в целом.

Формально-технологический контроль осуществляется по трем направлениям: 1) контроль входных данных; 2) контроль процесса обработки; 3) контроль выходных данных. Наиболее слабое место компьютерных систем — ввод данных, в процессе которого сведения о фактах хозяйственной деятельности переносят из исходных документов на машиночитаемые диски либо непосредственно вводят через устройство связи или терминалы. Контроль входных данных в определенной мере гарантирует передачу на обработку информации, которая должным образом оформлена и преобразована в машиночитаемую форму без потерь, дополнений, дублирования и других

изменений. Контроль входных данных включает официальное принятие и утверждение входной информации, ее подготовку; процессы редактирования и проверку достоверности; исправление ошибок и возврат на доработку. Контроль процесса обработки дает определенные гарантии того, что данные будут обработаны без пропусков или повторов операций. Этот этап контроля включает такие процедуры, как последовательное контрольное суммирование; составление отчетов о контрольных суммах; контроль файлов и операторов; тесты контроля по диапазону значений и разумности результатов. Контроль выходных данных — завершающий этап проверки достоверности результатов компьютерной обработки. Процедура контроля обеспечивает представление отчетности и доступ к файлам только уполномоченным лицам. К процедурам контроля выходных данных можно отнести контрольное суммирование; внесение изменений в главные файлы; распределение выходной информации.

К методам, часто используемым в аудиторской проверке, не вошедшим в приведенную классификацию, относятся контрольные замеры продукции, работ и услуг; наблюдение; эксперимент; камеральные проверки.

Контрольные замеры продукции, работ и услуг осуществляются при проверке обоснованности списания материальных ценностей, сырья, полуфабрикатов в производство согласно сметам, рецептурам, справочникам.

Наблюдение — это преднамеренное направленное восприятие. Его цель — выявление существенных свойств и отношений объекта аудита. Оно может быть непосредственным и опосредованным различными техническими устройствами. Наблюдение приобретает практическое значение в тех случаях, когда оно в соответствии с программой аудиторской проверки позволяет отобразить объекты с наибольшей точностью и может быть многократно повторенным при варьировании условий. При проведении наблюдения важным является отбор наиболее представительной группы факторов. При этом особое значение имеют направление аудита, его цель, система методических приемов и процедур, обобщение результатов и их контроль.

Любое исследование требует *эксперимента*. В процессе его проведения условия не только задаются, но и контролируются, модифицируются, многократно воспроизводятся. В аудиторской проверке эксперимент двухсторонний: с одной стороны, он позволяет проверить и подтвердить (или опровергнуть) совершение факта хозяйственной деятельности по списанию средств на его проведение, а с другой — содержит в себе возможность появления новых доказательств. Сам по себе эксперимент устанавливает и констатирует факты. По его результатам проводится количественный и качественный анализ информации, представленной собственником организации.

Камеральные проверки предусматривают пересчет всех итоговых количественных значений бухгалтерских данных, Главной книги, финансовой отчетности на предмет их соответствия.

Все рассмотренные методы и приемы аудиторской проверки применяются с помощью определенных процедур. *Процедура* — это выполнение определенных конкретных действий аудитора над представленными собственником финансовыми документами и другой информацией с целью их исследования по соответствующему направлению аудита для получения доказательств. Каждый методический прием аудиторской проверки применяется с использованием относящихся к этому приему процедур. Все процедуры по их роли в аудиторских проверках можно разделить на организационные, нормативно-правовые, аналитические, расчетные, счетно-вычислительные, логические, сравнения, сопоставления, моделирования (табл. 12.1).

Таблица 12.1

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ
И СООТВЕТСТВУЮЩИЕ ИМ ПРОЦЕДУРЫ**

Методические приемы аудита	Процедуры
1. Расчетно-аналитические	
1.1. Экономический анализ	Организационные, моделирования, аналитические, расчетные, счетно-вычислительные, сравнения, сопоставления, факторный анализ
1.2. Статистические расчеты	Организационные, аналитические, расчетные, логические, сравнения, сопоставления, коэффициенты, индексы
1.3. Экономико-математические методы	Аналитические, расчетные, логические, сравнения
1.4. Эвристические	Аналитические, сравнения, расчетные, моделирования, логические
1.5. Эмпирические	Моделирования, логические, аналитические
1.6. Экспертные оценки	Моделирования, логические, расчетные
2. Документальные	
2.1. Информационное моделирование	Подбор нормативно-правовой, плановой, договорной, учетной и другой информации для построения информационной модели объекта аудита
2.2. Аудиторские проверки по направлениям	Счетно-вычислительные, логические, сравнения и сопоставления документов хозяйственных операций
2.3. Исследования документов	Организационные, нормативно-правовые, аналитические, расчетные, счетно-вычислительные, логические, сравнения, сопоставления

Методические приемы аудита	Процедуры
2.4. Нормативно-правовое регулирование	Логические, сравнения и сопоставления объектов аудита в динамике их поведения соответственно параметрам, определенным законодательством и нормативно-правовыми документами
3. Балансовые увязки	Нормативно-правовые, аналитические
4. Обобщение и реализация результатов аудиторской проверки	
4.1. Группировка недостатков	Классификация и группировка недостатков деятельности, которые стали объектами аудита по их экономической однородности и хронологической последовательности
4.2. Аналитическая группировка	Составление таблиц, схем, графиков, ведомостей, машинограмм
4.3. Систематизированное изложение результатов проверки в заключении аудитора и рекомендации	Нормативно-правовые, аналитические, расчетные, логические, сравнения, сопоставления
4.4. Отчет об аудиторской деятельности	Нормативно-правовые, организационные, логические
4.5. Аудиторское заключение	Нормативно-правовые, организационные, логические
4.6. Реализация результатов	Передача заключения аудитора руководству организации, другим заинтересованным лицам и пользователям
5. Автоматизированные	
5.1. Формально-технологический контроль	Логические, аналитические, расчетные, моделирования
5.2. Программно-логический контроль	Логические, сопоставления, моделирования, расчетные, аналитические, нормативно-правовые

Организационные процедуры необходимы на начальном этапе проведения аудиторской проверки. Их цель — определение объектов, методических приемов и процедур проверки в соответствии с существующей системой учета в организации, выбор рабочего места, средств общения с органом управления, решавшим вопрос о проведении аудиторской проверки.

Нормативно-правовые процедуры представляют собой совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта аудита в соответствии с правилами, предусмотренными законодательством, нормативно-правовыми актами и другими положениями.

Аналитические процедуры являются одним из видов независимых процедур для получения аудиторских доказательств. Данные процедуры включают сравнение финансовой информации: 1) с сопоставимой информацией за предшествующий период; 2) с ожидаемыми результатами; 3) с аналогичной информацией в отрасли. Аналитические процедуры включают изучение соотношений элементов финансовой информации, представленной собственником и полученной из других источников. При выполнении аналитических процедур могут использоваться разнообразные методы — от простых сравнений до сложных анализов с использованием математики и статистики.

Главное в *расчетных процедурах* — система расчетов, применяемая при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей фактов хозяйственной деятельности. Рассчитываются в основном производные обобщающие показатели, характеризующие объект аудита.

Счетно-вычислительные процедуры применяются в процессе исследования количественных характеристик аудируемого объекта. Эти процедуры выполняются в сочетании с расчетными, аналитическими и документальными методическими приемами.

Логические процедуры основаны на применении логических подходов в процессе аудиторских проверок. Применяются они вместе с расчетными, аналитическими и другими процедурами и методическими приемами, такими, например, как прослеживание, сканирование и др.

Сущность *процедур сравнения и сопоставления* выявляется при необходимости определения отклонений предмета аудита от его нормативно-правовой модели или аналога. Такие процедуры широко применяются при разных методических приемах, но особенно часто при документальном исследовании учетной информации.

Сущность *процедуры моделирования* заключается в построении организационных и информационных моделей аудита, которые позволяют оптимизировать его проведение по времени и качеству с применением вычислительной техники. Моделирование позволяет изучить нормативно-справочную, финансовую и другую информацию, относящуюся к объекту аудита, что составляет его информационную базу.

Поворот экономики к более активному участию в современной системе хозяйственных связей предполагает обеспечение большего соответствия принятых правил и стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности международным бухгалтерским стандартам. Поэтапное внедрение МСФО в учетный процесс организаций Российской Федерации позволяет устранять различия в национальных учетных системах, повышает степень доверия к публикуемой

финансовой отчетности организаций и, следовательно, способствует усилению интеграционных процессов в экономике. В связи с этим возникает вопрос о выделении приемов и способов аудиторской проверки, применяемых в международной практике, в отдельную группу. Обзор переводной экономической литературы позволяет назвать большое количество методов. К числу основных, которые могут быть применены при аудиторских проверках российских организаций, можно отнести физическую проверку; подтверждение: документацию; наблюдение; опрос; проверку механической точности; аналитические тесты; сканирование; прослеживание.

Физическая проверка — это осмотр или подсчет аудитором материальных активов (производственных запасов, денежных средств, ценных бумаг, основных средств). Данная процедура может использоваться для проверки достоверности тех показателей финансовой отчетности, которые составляются как результат подсчета, например выручки от продажи, себестоимости единицы продукции, затрат на производство, прочих доходов и потерь.

Подтверждение — это получение письменного ответа для идентификации информации, которая была запрошена аудитором. На практике аудиторы ограничиваются подтверждением основных фактов хозяйственной деятельности и остатков на счетах, о которых третьи стороны могут предоставить информацию. Это могут быть подтверждения банками об остатках на счетах; покупателями — об остатках на счетах дебиторской задолженности; заемщиками — о сроках оплаты векселей и их суммах; кредиторами — о сроках оплаты и сумме заемных средств; поставщиками — об остатках на счетах кредиторской задолженности и др. Следует учитывать вид подтверждения — позитивное или негативное. Позитивное подтверждение высылается в обоих случаях, когда остаток может быть точным или неточным. Негативное подтверждение высылается только в том случае, когда остаток на счете неверный. Задача аудитора — получить ответы на все вопросы о позитивном подтверждении.

Под *документацией* понимается проверка документов и записей. Согласно международным стандартам аудита аудитором осуществляется: 1) проверка документов, подготовленных независимыми сторонами; 2) проверка документов, подготовленных и обработанных внутри проверяемой организации; 3) проверка документов на подтверждение; 4) проверка документов на прослеживание (трассирование). Сложность проверки документов, подготовленных независимыми сторонами, в том, что большая часть документальной информации является и внутренней, и внешней одновременно. Наиболее убедительны документы, подготовленные и отправленные клиенту третьими лицами, а более достоверны (с точки зрения уменьшения вероятности подделки) — официальные, имеющие подписи, печати,

специальные отличительные знаки; банковские выписки о состоянии расчетного счета; погашенные чеки; страховые полисы; векселя к получению; сертификаты ценных бумаг; письменные соглашения, контракты; документы, дающие право собственности. К обычным внешним документам относятся счета-фактуры поставщиков; заказы покупателей на поставку продукции; заявки на кредиты и страховые полисы; обычные контракты, корреспонденция любого вида и др. Документация, подготовленная и обработанная внутри проверяемой фирмы, является внутренней, поэтому отдельные виды документов могут быть неофициальными и полностью на них нельзя положиться. При проверке степень доверия к ним зависит от качества внутреннего контроля за их подготовкой и обработкой. К этой группе можно отнести копии счетов-фактур по отгрузке, сводки итогов продаж; ведомости о распределении затрат; докладные записки об утверждении кредитов и информацию об их использовании; отчет о выполнении смет и сами сметы; документы на отгрузку продукции; заказы на закупку материалов и др. При *проверке документов на подтверждение* важным моментом является направление поиска доказательства. Сущность процедуры в том, что выбирается отдельная финансовая статья с какого-либо счета и исследуется аудитором в обратном направлении в системе учета и контроля для поиска первичного документа, данные которого подтверждают выбранную статью. Этот прием помогает решить, вся ли учетная информация адекватно подтверждается. При *проверке документов на прослеживание* аудитор отбирает образец первичного документа и движется вперед по системам учета и контроля, чтобы найти заключительную бухгалтерскую запись операции. С помощью данного приема аудитор может определить полноту учета фактов хозяйственной деятельности и дополнить информацию, полученную в ходе прослеживания. Однако при использовании этого метода необходимо учитывать, что отдельные факты хозяйственной деятельности произошли в период, близкий к концу года, а подтверждающие документы получены после окончания финансового года.

Наблюдение как метод аудиторской проверки заключается в том, что для получения общего представления о возможностях клиента аудитор может обойти хозяйствующие субъекты, его функциональные отделы и службы и составить определенное мнение. По результатам наблюдения может быть проведен *опрос*, представляющий собой письменную или устную информацию от клиента. Опрос может быть также проведен в ходе ознакомительного посещения компании-клиента и официальных собраний. Однако отдельная информация, полученная в ходе официальных и неофициальных бесед, не может рассматриваться как убедительная. Данные, собранные в ходе опроса,

должны быть подкреплены независимыми сведениями, полученными в ходе других процедур.

Сущность метода *проверки механической точности* заключается в перепроверке подсчетов и передаче информации.

Аналитические тесты включают методы сравнения, индексов, сопряженных коэффициентов. Их можно использовать на этапе получения информации для сбора прямых доказательств ошибок, нарушений, выявления ложных утверждений в финансовой отчетности.

С помощью метода *сканирования* аудитор изучает нетипичные статьи бухгалтерского баланса и факты хозяйственной деятельности, отраженные в документации клиента. Типичное направление сканирования в аудиторской программе формулируется следующим образом: сканировать кредитовые записи счетов расходов и подтвердить их данными первичных документов. Цель сканирования — найти что-либо нетипичное, т.е. если по ходу процедуры сканирования прямая доказательная информация не проявляется, то возникает необходимость дополнительных данных. В результате сканирования можно выявить дебетовые остатки на счетах доходов, кредитовые остатки на счетах расходов, необычно крупные списания со счетов дебиторской задолженности, нетипично малый объем отгрузки продукции в месяц, следующий за окончанием финансового года. В процессе сканирования можно получить информацию о реальности существования активов и полноте учетных записей, включая точность их периодизации. Метод сканирования применяется также при использовании выборки для принятия управленческих решений.

Все изложенные методы, приемы и процедуры аудита служат средством получения аудиторских доказательств. Информация и собранный материал, имеющиеся в распоряжении аудитора, и выводы, сделанные в результате использования различных источников, позволяют ему сделать обоснованное заключение об организации системы внутреннего контроля, полноте учета фактов хозяйственной деятельности и материальных активов, правильности и достоверности учета доходов и расходов, формирования финансовых результатов, определения налогооблагаемой и чистой прибыли организации. Это означает, что по результатам собранных аудиторских свидетельств аудитор обладает полной, достоверной и надежной информацией, достаточной для выдачи обоснованного заключения собственнику или органу, заказавшему аудиторскую проверку.

Глава 13. АУДИТ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

13.1. Аудит импорта товаров

Так как импортные операции имеют ряд специфических особенностей, касающихся характера их осуществления, отражения в учете и финансовой отчетности, то это выделяет их из ряда других фактов хозяйственной деятельности и позволяет считать обособленным объектом аудита. В процессе аудиторской проверки аудитору важно установить не только факт достоверности отражения в бухгалтерском учете и отчетности импортных операций, но и факт соответствия их нормам таможенного, валютного и налогового законодательства, а также сделать вывод о надежности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации.

Аудит импортных операций целесообразно осуществлять на основе сплошной документальной проверки по причине отсутствия типовых и повторяющихся хозяйственных ситуаций.

Содержание аудита импортных операций включает в себя большой круг задач, определяющих целевую направленность проверки. Для их реализации от организации-импортера и аудитора требуется наличие специальных знаний в области гражданского и международного права, таможенного, валютного и налогового законодательства.

Согласно Федеральному закону от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Цель аудита фактов хозяйственной деятельности импорта товаров, продукции, работ, услуг — формирование объективного независимого мнения о достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности операций, осуществляемых по импорту, и соответствии применяемой в организации методики бухгалтерского и налогового учета нормам действующего законодательства.

Применительно к импортным операциям под достоверностью понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет ее пользователю на основании данных, отраженных в этой отчетности, делать правильные выводы о полученных организацией результатах деятельности, ее финансовом и имущественном положении и принимать на основе этих выводов обоснованные решения.

Исходя из цели аудита импортных операций, в ходе проверки должны быть решены следующие задачи:

- правовое регулирование импортных операций и соответствие их содержания действующему законодательству Российской Федерации;
- полнота, достоверность и надежность системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с соблюдением принятых в Российской Федерации допущений и требований;
- надежность и эффективность системы внутреннего контроля, ее гибкость и действенность в отношении импортных операций.

Выделенные задачи могут конкретизироваться в зависимости от вида импортных операций, особенностей их проведения по всем этапам прохождения сделки и учетного процесса.

С точки зрения целесообразности осуществления проверки импортных операций как объект аудита их следует разделить на две составляющие:

- аудит материальных активов (товары, материалы, оборудование, другие ценности);
- аудит нематериальных ценностей (выполненные работы, оказанные услуги).

В основе такого разделения — физические свойства: т.е. материальные активы имеют вещное воплощение, а у нематериальных наблюдается его отсутствие. Такая классификация необходима для определения детализированных задач аудита, учитывающих специфику и экономическое содержание каждой сделки.

В соответствии с основными направлениями и задачами аудита импортных операций можно выделить следующие направления проверки:

- аудит на предмет соответствия соблюдения законодательства государств с учетом требований международных норм и правил;
- аудит достоверности отражения импортных операций в первичных документах;
- аудит достоверности отражения импортных операций на счетах бухгалтерского учета и по этапам проведения самого факта хозяйственной деятельности;
- аудит налогообложения импортных операций.

Аудиторская проверка учета импортных операций планируется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита хозяйствующего субъекта.

Общий план проверки учета импортных операций должен учитывать направления аудита данного участка, названные выше.

Содержание общего плана и программы аудита приведены в табл. 13.1 и 13.2.

Таблица 13.1

ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Проверяемая организация	ООО «Волна»
Период аудита	с 01.01 по 31.12
Количество человеко-часов	360
Руководитель аудиторской группы	Сидоров А.И.
Состав аудиторской группы	Сидоров А.И., Смирнов Б.К., Волков И.П.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	4%

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	Аудит соответствия соблюдения законодательства государств с учетом требований международных норм и правил	В течение года	Сидоров А.И. Смирнов Б.К. Волков И.П.	
2	Аудит достоверности отражения импортных операций в первичных документах	В течение года	Смирнов Б.К.	
3	Аудит достоверности отражения импортных операций на счетах бухгалтерского учета и по этапам проведения самой хозяйственной ситуации	В течение года	Сидоров А.И. Волков И.П.	
4	Аудит налогообложения импортных операций	В течение года	Сидоров А.И. Смирнов Б.К. Волков И.П.	

Руководитель аудиторской организации _____ (подпись)

Руководитель аудиторской группы _____ (подпись)

Таблица 13.2

ПРОГРАММА АУДИТА

Проверяемая организация	ООО «Волна»
Период аудита	с 01.01 по 31.12
Количество человеко-часов	360
Руководитель аудиторской группы	Сидоров А.И.
Состав аудиторской группы	Сидоров А.И., Смирнов Б.К., Волков И.П.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	4%

Продолжение табл. 13.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4	5
1	Аудит соответствия соблюдения законодательства государств с учетом требований международных норм и правил	В течение года	Сидоров А.И. Смирнов Б.К. Волков И.П.	
1.1	Проверка документов, подтверждающих переход права собственности в соответствии с: а) международными правилами и нормами; б) ГК РФ; в) Таможенным кодексом РФ; г) валютным законодательством.			
1.2	Проверка разрешительных документов на право заниматься ВЭД			
2	Аудит достоверности отражения импортных операций в первичных документах			
2.1	Проверка достоверности и правильности оформления контракта			
2.2	Проверка контракта: вид и сроки поставки товара; условия платежа и форма расчетов; упаковка и маркировка товара; гарантии продавца; штрафные санкции при нарушении условий контракта и возмещения убытков; страхование товара			
2.3	Проверка полноты и достоверности сформированной таможенной стоимости: обоснованность контрактной цены; проверка правильности накладных расходов: а) в инвалюте; б) в рублях.			
3	Аудит достоверности отражения импортных операций на счетах бухгалтерского учета и по этапам проведения хозяйственных ситуаций			

1	2	3	4	5
3.1	Правильность определения даты совершения импортной операции			
3.2	Проверка правильности определения валютного курса ЦБ РФ			
3.3	Проверка правильности определения курсовой разницы и порядка ее отражения на счетах бухгалтерского учета			
4	Аудит налогообложения импортных операций			
4.1	Проверка правильности, полноты и достоверности определения облагаемой базы по уплате НДС на таможене РФ в разрезе: таможенной стоимости; таможенной пошлины; акциза; других сборов и платежей			

Руководитель аудиторской организации _____ (Фамилия, И.О.)
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____ (Фамилия, И.О.)
(подпись)

Аудит на предмет соответствия соблюдения законодательства государств с учетом требований международных норм и правил

Нарушение гражданского, валютного и таможенного законодательства влечет за собой серьезные финансовые санкции, которые могли не попасть в финансовую отчетность, но в ближайшей перспективе после выдачи положительного заключения аудитора отрицательно скажутся на финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта.

С этих позиций внешнеторговые сделки должны проверяться на их соответствие действующему законодательству. Осуществляя проверку в этом направлении, аудитор должен выразить независимое мнение по следующему кругу вопросов:

- соответствие условий импортных контрактов нормам международного права и гражданского законодательства Российской Федерации;
- соответствие экономического содержания операций по исполнению импортных сделок требованиям валютного и таможенного законодательства Российской Федерации.

Ключевым и основополагающим условием импортного договора является определение сторонами момента перехода прав собствен-

ности согласно ГК РФ. Это касается в первую очередь контрактов, предполагающих поставку материалов, товаров, оборудования. В соответствии со ст. 223 и 224 ГК РФ право собственности у импортера (приобретателя вещи по договору) возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей материальных ценностей признается:

- вручение вещи или товарораспорядительного документа лично импортеру;
- сдача вещи перевозчику для отправки приобретателю;
- передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

Если в контракте сторонами не определен момент перехода права собственности, то аудитор должен принимать в расчет нормы ГК РФ, которые предусматривают как минимум три даты перехода права собственности, не совпадающие по времени. В процессе аудита таких контрактов аудитор должен принять во внимание нормы ст. 211 ГК РФ, определяющие, что риск случайной гибели или случайного повреждения имущества несет собственник, если иное не предусмотрено законом или договором. Однако аудитор должен иметь в виду, что данное правило не означает, что лицо, принявшее на себя коммерческие риски, является собственником материалов, товаров, оборудования.

Статьей 1206 ГК РФ определено, что возникновение и прекращение права собственности на имущество, являющееся предметом сделки, определяется по праву той страны, где находится имущество в момент передачи права собственности на него, если иное не установлено соглашением сторон. Возникновение и прекращение права собственности на находящееся в пути имущество определяется согласно законодательству страны, из которой это имущество отправлено, если иное не закреплено в импортном контракте.

Оценка аудитором внешнеторгового контракта — одна из процедур определения законности импортной сделки. Отсутствие в нем даты перехода права собственности служит аудитору основанием для отнесения такой сделки к разряду рискованных, так как неопределенность в этом вопросе может повлечь не только возникновение штрафных санкций, но и нарушение требований достоверности и полноты отражения операций в бухгалтерском учете у импортера. Данный вопрос регулируется также нормами международного законодательства и является отличием внешнеэкономического контракта от любого другого договора.

Требования НК РФ обязательны для исполнения любым юридическим лицом-резидентом на территории Российской Федерации и включает весь спектр фактов хозяйственной деятельности, в том числе по импорту материалов, товаров, оборудования.

Источником информации аудита импортных операций на предмет соблюдения норм действующего законодательства являются соответствующие статьи Таможенного кодекса РФ. Он определяет юридический статус таможенных органов, виды таможенных платежей, оформления товаров и транспортных средств, основания для ввоза и вывоза товаров. Закон Российской Федерации «О таможенном тарифе» устанавливает определения ставок таможенных пошлин, виды этих ставок, меры оперативного регулирования внешней торговли с помощью сезонных и особых пошлин, порядок определения таможенной стоимости товара и страны его происхождения, а также предоставления тарифных льгот.

Кроме того, действующим таможенным законодательством аудитор руководствуется при проверке законности и достоверности определения таможенной стоимости импортных товаров, материалов, оборудования, порядка расчета таможенных платежей, оснований для наличия преференций.

В соответствии с нормами Таможенного кодекса Таможенного союза аудитор классифицирует операцию как импортную, если она касается ввоза товара в Российскую Федерацию без обязательства в обратном вывозе.

Соблюдение организацией норм валютного законодательства проявляется при проверке аудитором порядка расчетов между контрагентами, предполагающего перевод средств за границу в валюте согласно импортному контракту. Основопологающим документом в этой связи является Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». Закон устанавливает срок кредитования импортных операций, которые осуществляются без ограничений. При совершении импортных сделок с длительными сроками исполнения предусмотрено установление требования резервирования до 50% суммы осуществленной предоплаты по истечении определенного срока (при импорте товаров, указанных в разделах XVI, XVII и XIX ТН ВЭД, — 3 года, остальных товаров — 180 дней). При анализе содержания контракта аудитор обязан обратить внимание на характер операции, и в случае превышения указанного срока законной будет считаться сделка только при осуществлении импортером резервирования необходимой суммы.

Формирование аудитором мнения о достоверности и законности импортных операций должно также основываться на соответствии фактического состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности. При оценке достоверности и полноты отражения в бухгалтерском учете импортных операций основным документом для аудитора является Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Он устанавливает обязательное наличие первичных документов при регистрации фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтер-

ского учета. Такое требование приобретает особое значение при проверке организаций, у которых отсутствует система документооборота. Если при аудите установлено, что импортная операция отражена на счетах бухгалтерского учета, а первичных документов, подтверждающих ее осуществление, нет (или они еще не поступили), то аудитор должен констатировать факт нарушения действующего законодательства. Кроме того, законом установлено, что бухгалтерский учет должен вестись организацией непрерывно с момента ее регистрации, в чем аудитор должен убедиться при проверке соответствия импортной операции действующему законодательству.

Осуществляя проверку соблюдения организацией норм действующего законодательства, аудитор должен руководствоваться федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Так, в федеральном правиле (стандарте) «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» приводятся примеры фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов:

1) внеплановая проверка, проводимая органами государственной власти, или наложение штрафов и пеней;

2) оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение, или выдача льготных кредитов и (или) ссуд внешним консультантам, аффилированным лицам, их работникам или государственным служащим;

3) вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную в данной организации или в данной отрасли для данного вида услуги;

4) закупки по ценам значительно выше или ниже рыночной;

5) сомнительные платежи наличными;

6) сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в офшорных зонах;

7) платежи за товары или услуги, осуществляемые не в то государство, из которого поставились соответствующие товары и услуги;

8) платежи в иностранной валюте без надлежащего оформления документации;

9) организация бухгалтерского учета, которая не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита или достаточных доказательств;

10) операции, не разрешенные руководством аудируемого лица или не учитываемые надлежащим образом;

11) негативная информация об аудируемом лице, размещенная в средствах массовой информации.

Если в ходе проверки аудитору становятся известны подобные факты, которые могут указывать на несоблюдение требований законодательства, он должен получить дополнительные сведения, необ-

ходимые для оценки возможного влияния такого несоблюдения на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

При установлении фактов несоблюдения требований гражданского, валютного, таможенного, налогового законодательства, а также законодательства в области бухгалтерского учета и оценке их возможного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудитор принимает во внимание:

- возможные финансовые последствия, в частности санкции, ущерб, угрозу конфискации активов по решению суда, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства;
- необходимость раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица при несоблюдении им требований нормативных правовых актов;
- необходимость поставить под сомнение достоверность всей бухгалтерской отчетности в случае, если последствия несоблюдения требований нормативных правовых актов являются существенными для аудируемого хозяйствующего субъекта.

Аудит достоверности отражения импортных операций в первичных документах и порядка их отражения в бухгалтерском учете

Особенностью проведения данной процедуры является необходимость сопоставления данных оприходования товаров, сырья, материалов, оборудования с данными таможенных деклараций. Особое внимание аудитор уделяет условиям перехода прав собственности, оговоренным во внешнеэкономическом контракте. Необходимость сопоставления обусловлена тем, что в отдельных ситуациях дата таможенной очистки товаров, применяемая бухгалтерами при принятии материальных ценностей, поступивших по импорту, к учету, и дата перехода прав собственности на них не всегда совпадают.

Так, если в контракте оговорено условие *FOB* (порт Варна), то в соответствии с Международными правилами толкования торговых терминов его содержание означает, что товар «свободен на борту», т.е. продавец выполнил свои обязательства по поставке товара с момента перехода его через поручни судна в порту отгрузки. В этом случае дата перехода товара в собственность покупателя определяется не датой его выпуска российскими таможенными органами, а датой расписки капитана (коносамент) торгового судна при взятии груза на борт в порту отгрузки.

Основанием для ведения учета импортных сырья, материалов, товаров, оборудования, а также их движения являются оформленные соответствующим образом документы:

- документы, подтверждающие полномочия лиц на совершение таможенных операций;

- таможенная декларация в форме таможенной декларации (ТД), заполненная в соответствии с правилами заполнения ТД при декларировании иностранных товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации или выпускаемых для свободного обращения и (или) в других формах, если нормативными правовыми актами Таможенного кодекса Таможенного союза установлено применение таможенной декларации иной формы, в том числе в качестве неотъемлемой части таможенной декларации;
- документы в соответствии с законодательством Российской Федерации, подтверждающие правоспособность лиц, сведения о которых указаны в таможенной декларации, по осуществлению деятельности на территории Российской Федерации. К таким документам могут относиться: учредительные документы, свидетельство об аккредитации филиала либо представительства иностранного юридического лица, паспорт (если соответствующий таможенный режим заявляется физическим лицом), свидетельство о государственной регистрации юридического лица либо свидетельство о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- документы, свидетельствующие о постановке лиц, сведения о которых указаны в таможенной декларации, на учет в налоговых органах;
- документы, подтверждающие заявленные сведения о таможенной стоимости;
- коммерческие документы, имеющиеся в наличии у заявителя таможенного режима;
- договор (включая дополнения, соглашения к нему, имеющие отношение к декларируемым товарам) или выписка из договора при условии, что в ней содержатся сведения, необходимые для таможенного оформления, если перемещение товаров через границу Таможенного союза или изменение таможенного режима производится с целью исполнения договора;
- паспорт импортной сделки или паспорт бартерной сделки, оформленный в установленном порядке. Его наличие аудитор проверяет в том случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации при таможенном оформлении товаров требуется представление соответствующего паспорта сделки;
- разрешение ЦБ РФ на проведение валютной операции, связанной с движением капитала. Оно необходимо в том случае, если счет российского лица по договору открыт за рубежом и его условиями предусмотрено проведение валютной операции, связанной с движением капитала, для осуществления которой в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном

регулировании и валютном контроле требуется получение соответствующего разрешения;

- разрешение уполномоченного органа на превышение срока ввоза товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности. Проверка этого документа осуществляется в тех случаях, если товары ввезены в счет исполнения договора, заключенного при совершении внешнеэкономической бартерной сделки, с превышением срока, установленного законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле для исполнения текущих валютных операций;
- документы, подтверждающие право на получение тарифных преференций или льготного налогообложения, не вытекающие из содержания или условий заявленного в таможенной декларации таможенного режима. Их наличие необходимо в том случае, если в отношении декларируемых товаров в соответствии с законодательством Российской Федерации и (или) международными договорами Российской Федерации при их перемещении через таможенную границу Российской Федерации предоставляются льготы по уплате таможенных платежей;
- предварительное решение о классификации товаров в соответствии с ТН ВЭД или о происхождении товара из конкретной страны, если оно имеется;
- разрешения, лицензии, сертификаты и (или) иные документы, выдаваемые уполномоченными органами, если такие разрешения в соответствии с законодательством Российской Федерации и международными договорами Российской Федерации являются документами, необходимыми для помещения товаров под выбранный таможенный режим;
- платежные документы, подтверждающие уплату таможенных платежей;
- документы, подтверждающие внесение обеспечения уплаты таможенных платежей и иных гарантий надлежащего исполнения обязанностей. Проверяются в тех случаях, если они установлены законодательством Российской Федерации;
- транспортные (перевозочные) документы, по которым осуществляется (или осуществлялась) международная перевозка товаров или перевозка товаров, находящихся под таможенным контролем, за исключением случаев, когда товары (при изменении или завершении действия таможенного режима) не пересекают государственную границу Российской Федерации;
- разрешение таможенного органа на помещение товаров под выбранный таможенный режим. Наличие данного документа необходимо в том случае, если в соответствии с Таможенным кодексом Таможенного союза законодательством Российской Федерации,

правовыми актами Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами ГТК России разрешение таможенного органа на помещение товаров под выбранный таможенный режим выдается в виде отдельного документа;

- предшествующая таможенная декларация (ГТД или иной документ, используемый в качестве таможенной декларации), если в отношении товаров изменяется (завершается) ранее выбранный таможенный режим;
- иные документы и сведения, представление которых таможенным органам требуется в соответствии с иными нормативными правовыми актами;
- иные документы и сведения, которыми импортер сочтет необходимым представить для целей помещения товаров под выбранный таможенный режим;
- опись документов, прилагаемых к таможенной декларации;
- иные документы, запрошенные таможенным органом в письменной форме для осуществления выпуска товаров в соответствии с выбранным таможенным режимом. В их числе документы, необходимые для проведения таможенными органами таможенного контроля за правильностью классификации товаров в соответствии с ТН ВЭД, определения страны происхождения товаров, подтверждения соблюдения запретов и ограничений и соблюдения исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Для выбора анализируемых счетов синтетического учета импортных товаров аудитор должен учесть положения действующей учетной политики организации. Оприходование материально-производственных запасов, приобретенных по импорту, должно производиться в размере контрактной цены, рассчитываемой в рублях на дату перехода собственности по курсу ЦБ РФ на дату оприходования. Поступление материальных ценностей отражается в учете по дебету счетов по учету материальных ценностей (07, 08, 10, 15, 41, 44) в корреспонденции с кредитом счетов расчетов (60, 76), исходя из положений учетной политики.

Результаты, полученные путем сопоставления данных, аудитор оформляет в виде таблицы или другого рабочего документа.

Одним из этапов аудита импортных операций является проверка правильности и достоверности определения таможенной стоимости и ее составляющих. Таможенная стоимость является исходной величиной для исчисления таможенных платежей, уплачиваемых при ввозе материальных ценностей в Российскую Федерацию. Недостоверное определение таможенной стоимости ведет к применению штрафных санкций к организации при проведении таможенных и налоговых проверок.

Основным документом, регулирующим полноту и достоверность таможенной стоимости, является Федеральный закон «О таможенном тарифе», согласно которому достоверность и полнота определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации, аудитором определяется следующими методами:

- по стоимости сделки с ввозимыми товарами;
- по стоимости сделки с идентичными товарами;
- по стоимости сделки с однородными товарами;
- вычитания стоимости;
- сложения стоимости;
- резервным.

Основным методом определения таможенной стоимости является метод *по стоимости сделки с ввозимыми товарами*. Если данный метод не может быть использован, аудитор применяет последовательно каждый из перечисленных методов. Каждый последующий метод применяется в том случае, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода.

Результаты проверки достоверности таможенной стоимости и ее составляющих могут быть оформлены в виде рабочего документа аудитора.

13.2. Аудит экспортных операций

Аудит экспортных операций — одно из направлений аудита ВЭД. Необходимость выделения данного вида аудита из общего обусловлено как государственной значимостью экспортной деятельности, так и разнообразием экспортных операций, осуществляемых хозяйствующим субъектом.

Каждая форма экспортной операции (чистый экспорт, внешне-торговые бартерные сделки, реэкспорт и др.) имеет свои особенности отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. При их проверке аудитор должен принимать во внимание специфические факторы, влияющие на изменение форм экспортных операций (политические, территориальные, временные, стоимостные, расчетные).

Исходя из содержания действующего законодательства, общими задачами аудита экспортных операций являются:

- подтверждение соблюдения законодательства при совершении фактов хозяйственной деятельности по экспорту;
- проверка достоверности бухгалтерской отчетности;
- оценка эффективности обычной и прочей деятельности проверяемого хозяйствующего субъекта;
- проверка достоверности и правильности исчисления налогов и сборов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При проведении аудита хозяйствующего субъекта аудиторская организация осуществляет предварительное ознакомление с клиентом: изучение его бизнеса, организационной структуры, отраслевых особенностей, влияющих на экспорт продукции. Кроме того, аудитор должен ознакомиться с организацией и ведением бухгалтерского учета, системой внутреннего контроля, определить виды риска. Работа, проведенная на предварительном этапе, позволяет аудиторам осуществлять разработку общего плана аудита, устанавливать уровень существенности и аудиторский риск, определять критические области аудита экспортных операций и осуществлять выбор методов аудита.

В процессе проведения аудита экспортных операций общие задачи могут быть конкретизированы, детализированы и представлены в виде программы (табл. 13.3).

Таблица 13.3

ПРОГРАММА АУДИТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Проверяемая организация	ООО «Волна»
Период аудита	С 01.01 по 31.12
Количество человеко-часов	360
Руководитель аудиторской группы	Сидоров А.М.
Состав аудиторской группы	Сидоров А.М.; Козлов П.И.; Ветров М.А.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	4%

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4	5
1	Подтверждение соблюдения законодательства при совершении фактов хозяйственной деятельности	В течение года	Сидоров А.М. Козлов П.И. Ветров М.А.	
1.1	Определение субъекта экспортных операций, подтверждение факта его образования в учетных документах			
1.2	Проверка документов, подтверждающих переход права собственности в соответствии с: а международными правилами и нормами			

Продолжение табл. 13.3

1	2	3	4	5
б	ГК РФ			
в	Таможенным кодексом РФ			
г	валютным законодательством			
д	банковским законодательством			
1.3	Проверка соответствия составленных первичных учетных документов требованиям законодательства и условиям договоров (контрактов)			
1.4	Проверка правильности оформления экспортных контрактов и достоверности их содержания			
2	Аудит достоверности бухгалтерской отчетности			
2.1	Проверка соответствия данных аналитического учета данным синтетического учета и регистрам текущего учета			
2.2	Проверка соответствия данных первичных учетных документов данным аналитического учета в разрезе каждого экспортного контракта			
2.3	Проверка соответствия данных бухгалтерской отчетности данным синтетического учета, отражающих финансовый результат от экспортных операций			
2.4	Проверка полноты и достоверности представленных документов в виду и содержанию экспортных операций			
2.5	Проверка своевременности составления на всех стадиях учетного процесса первичных документов, регистров текущего учета и сводной отчетности, обобщающих информацию по экспортным операциям			
2.6	Проверка и подтверждение достоверности сумм дебиторской и кредиторской задолженности покупателей экспортируемой продукции			
2.7	Проверка достоверности формирования себестоимости экспортируемой продукции			
2.8	Проверка достоверности, обоснованности и экономической целесообразности применения организацией методов калькулирования себестоимости экспортируемой продукции и определения остатков незавершенного производства			

2.9	Проверка достоверности и полноты поступления экспортной выручки			
2.10	Проверка достоверности отражения в бухгалтерском учете операций с иностранной валютой			
2.11	Проверка достоверности финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта по экспорту продукции			
3	Аудит эффективности обычной и прочей деятельности			
3.1	Оценка эффективности экспортных операций с помощью методов финансового анализа			
3.2	Оценка эффективности системы внутреннего контроля			
3.3	Проверка организации предварительного, текущего и последующего контроля			
4	Аудит налогообложения экспортных операций			
4.1	Проверка порядка формирования себестоимости экспортируемой продукции			
4.2	Проверка достоверности и полноты исчисления НДС			
4.3	Проверка достоверности и полноты исчисления расходов, связанных с продажей экспортной продукции			
4.4	Проверка достоверности и полноты поступления экспортной выручки			
4.5	Проверка достоверности, полноты и правильности исчисления налога на прибыль, таможенных платежей и сборов			
5	Предупреждение хозяйствующего субъекта о возможной ответственности за нарушение валютного и иного законодательства			

Руководитель аудиторской организации _____ (Фамилия, И. О.)
подпись

Руководитель аудиторской группы _____ (Фамилия, И. О.)
подпись

Проверка правильности, достоверности и полноты отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности по экспортируемой продукции, их группировки в регистрах текущего учета

и формирования показателей бухгалтерской отчетности требует большого массива различной документации, в составе которой можно выделить:

- документы, подтверждающие полномочия лиц на совершение таможенных операций. Обычно это доверенность или договор поручения;
- документы в соответствии с законодательством Российской Федерации, подтверждающие правоспособность лиц, сведения о которых указаны в таможенной декларации, по осуществлению деятельности на территории Российской Федерации: учредительные документы, свидетельство об аккредитации филиала либо представительства иностранного юридического лица, паспорт, свидетельство о государственной регистрации юридического лица либо свидетельство о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя и др.;
- документы в соответствии с законодательством Российской Федерации, свидетельствующие о постановке лиц, сведения о которых указаны в таможенной декларации, на учет в налоговых органах;
- документы, подтверждающие заявленные сведения по таможенной стоимости;
- коммерческие документы, имеющиеся в наличии у заявителя таможенного режима;
- договор (включая дополнения, соглашения к нему, имеющие отношение к декларируемым товарам) или выписка из договора при условии, что в ней содержатся сведения, необходимые для таможенного оформления. Наличие таких документов необходимо в том случае, если перемещение товаров через границу Таможенного союза или изменение таможенного режима производится с целью исполнения договора;
- паспорт сделки или паспорт импортной сделки, или паспорт бартерной сделки, оформленный в установленном порядке. Их необходимость возникает в том случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации при таможенном оформлении товаров требуется представление соответствующего паспорта сделки;
- разрешение ЦБ РФ или уполномоченного органа на проведение валютной операции, связанной с движением капитала. Проверка такого документа осуществляется в том случае, если условиями договора предусмотрено проведение валютной операции, связанной с движением капитала, для осуществления которой в соответствии с законодательством Российской Федерации требуется получение соответствующего разрешения;

- разрешение уполномоченного органа на превышение срока ввоза товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности либо на выполнение иностранным лицом встречных обязательств способом, не предусматривающим ввоз на таможенную территорию Российской Федерации товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности. Наличие такого документа предусматривается в тех случаях, если товары вывозятся в счет исполнения обязательств по договору, заключенному при совершении внешнеэкономической бартерной сделки, предусматривающей превышение срока, установленного законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле для исполнения текущих валютных операций, или осуществляется выполнение иностранным лицом встречных обязательств способом, не предусматривающим ввоз на таможенную территорию Российской Федерации товаров, работ услуг, результатов интеллектуальной деятельности;
- документы, подтверждающие право на получение тарифных преференций или льготного налогообложения, не вытекающие из содержания или условий заявленного в таможенной декларации таможенного режима. Аудиту данные документы подвергаются в том случае, если в отношении декларируемых товаров в соответствии с законодательством Таможенного союза, Российской Федерации и (или) международными договорами Российской Федерации при их перемещении через границу Таможенного союза предоставляются льготы по уплате таможенных платежей;
- предварительное решение о классификации товаров в соответствии с ТН ВЭД или о происхождении товара из конкретной страны. Если такой документ имеется у организации, то аудитор проверяет его вместе с другими документами;
- разрешения, лицензии, сертификаты и (или) иные документы, выдаваемые уполномоченными органами. Аудитор проверяет наличие таких документов, так как они в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, законодательством Российской Федерации и международными договорами Российской Федерации являются документами, необходимыми для помещения товаров под выбранный таможенный режим;
- платежные документы, подтверждающие уплату таможенных платежей;
- документы, подтверждающие внесение обеспечения уплаты таможенных платежей и иных гарантий надлежащего исполнения обязанностей (в случаях, установленных законодательством Российской Федерации);
- транспортные (перевозочные) документы, по которым осуществляется (или будет осуществляться) международная перевозка

товаров или перевозка товаров, находящихся под таможенным контролем. Исключение составляют те контракты, по условиям которых товары (при изменении или завершении действия таможенного режима) не пересекают государственную границу Российской Федерации либо оформление транспортных документов в соответствии с транспортными правилами производится после погрузки товаров на транспортное средство при их вывозе с таможенной территории Российской Федерации;

- разрешение таможенного органа на помещение товаров под выбранный таможенный режим. Данный документ будет представлен аудитору в том случае, если в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, законодательством Российской Федерации и нормативными правовыми актами разрешение таможенного органа на помещение товаров под выбранный таможенный режим выдается в виде отдельного документа;
- иные документы и сведения, представление которых таможенным органам требуется в соответствии с иными нормативными правовыми актами;
- иные документы и сведения, которые экспортер сочтет необходимым представить для целей помещения товаров под выбранный таможенный режим;
- опись документов, прилагаемых к таможенной декларации;
- иные документы, запрошенные таможенным органом в письменной форме для осуществления выпуска товаров в соответствии с выбранным таможенным режимом. В их составе документы, которые необходимы для проведения таможенными органами таможенного контроля за правильностью классификации товаров в соответствии с ТН ВЭД, определения страны происхождения товаров, подтверждения соблюдения запретов и ограничений и соблюдения исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности.

В процессе проведения проверки у аудитора может возникнуть необходимость запросить информацию из других источников.

Прохождение этапов проверки, выделенных в программе аудита хозяйствующего субъекта, может быть параллельным, последовательным, перекрестным или встречным. Выбор варианта обуславливается различными факторами: количество человек в группе, объем проверяемых документов, специфика организации бухгалтерского учета, технология производственного процесса и метод формирования себестоимости экспортируемой продукции, способы и процедуры, применяемые аудиторами в своей работе, и др.

Первым документом, подлежащим изучению аудитором, является приказ об учетной политике. Из его содержания аудитор должен получить информацию о способах ведения бухгалтерского учета экс-

портных операций, рабочем плане счетов, системе внутреннего контроля, формах первичных учетных документов и внутренней отчетности, элементах учетной политики, имеющих альтернативные способы раскрытия информации в текущем учете и внешней бухгалтерской отчетности. Особое внимание аудитор обращает на организацию налогового учета.

При разработке методики аудита экспортных операций аудитор должен получить ответы на вопросы, касающиеся тех объектов бухгалтерского учета, которые представляют интерес для проверки (табл. 13.4).

Вопросник представляет собой часть рабочей документации аудитора. Перечень вопросов должен быть исчерпывающим для любого вида внешне экономической деятельности, что достаточно трудно сделать аудитору в условиях постоянно изменяющегося законодательства, правил учета и других факторов.

Рассмотрим отдельные аспекты аудита экспортных операций.

Таблица 13.4

**ВОПРОСНИК АУДИТОРСКОГО КОНТРОЛЯ СТАДИИ ПРОДАЖИ
ЭКСПОРТНОЙ ПРОДУКЦИИ**

№ п/п	Содержание вопроса	Ответ (да/нет)
1	2	3
1	На каких счетах аналитического учета производится отражение фактов хозяйственной деятельности по экспорту?	
2	Какие счета использует хозяйствующий субъект при отражении курсовых разниц?	
3	Является ли бухгалтерия независимой по отношению к отделу маркетинга?	
4	Применимы ли в организации следующие виды продаж?	
а	продажа служащим, руководителям, директорам АО	
б	продажа активов, готовой продукции за наличный расчет и по бартерным сделкам	
в	продажа отходов	
5	Ограничен ли доступ к бланкам счетов-фактур за отгруженную продукцию? Готовятся (заполняются) ли пронумерованные транспортные накладные и другие документы на отгрузку?	
6	Пронумерованы ли бланки счетов-фактур за отгруженную продукцию?	
7	Контролируется ли последовательность нумерации документов на отгрузку до выявления соответствующих накладных?	
8	Сопоставляется ли количество отгруженных товаров с данными счетов-фактур?	

1	2	3
9	Проверяются ли счета-фактуры за реализацию с целью выявления ошибок в данных о количестве продукции, ценах, общей стоимости и итогах, скидках? Сверяются ли они с заказами — данными от покупателей?	
10	Производится ли общая арифметическая проверка точности данных от продажи экспортируемой продукции за период в ходе статистического анализа по видам продукции?	
11	Вносятся ли данные о продажах за период непосредственно в счета Главной книги независимо от учета дебиторской задолженности?	
12	Даны ли в бухгалтерии и отделе маркетинга инструкции о методе учета продаж экспортируемой продукции?	
13	Содержатся ли в бухгалтерии и отделе маркетинга инструкции о методе учета продаж экспортируемой продукции?	
14	Даны ли в бухгалтерии инструкции о датировании записей о денежных поступлениях на дату их получения?	
15	Выделяются ли в учетных записях дебиторская задолженность потребителя?	
16	Производятся ли сверки данных аналитических счетов дебиторской задолженности с данными синтетического счета 45, Главной книги и Журнала — ордера № 6?	
17	Какой способ использует организация при учете себестоимости выпущенной и отгруженной экспортной продукции? Предусмотрен ли учетной политикой метод расчета себестоимости выпущенной и отгруженной экспортной продукции?	
18	Какой метод использует организация при списании материалов на производство экспортной продукции?	
19	Имеются ли у организации отдельные счета аналитического учета для отражения коммерческих расходов, расходов по оплате таможенных сборов и пошлин?	
20	Каким методом организация учитывает экспортную выручку для целей налогообложения?	
21	Каким способом организация производит разделение затрат на производство экспортной и иной продукции, какие критерии при этом используются?	
22	Определен ли учетной политикой аналитический учет, необходимый для учета НДС в соответствии с действующим законодательством?	
23	Определяет ли учетная политика элементы внутреннего контроля организации учета экспортной продукции?	
24	Когда и кем утверждена учетная политика и внесены последние изменения и дополнения?	

На первоначальном этапе аудита экспортных операций аудитор изучает условия договоров (контрактов) и сравнивает их с паспортами сделок и таможенными декларациями. При этом в декларации

должны быть указаны сведения, необходимые для целей валютного контроля.

В этих же целях проверяются достоверность и полнота исчисления таможенной пошлины и таможенного сбора.

Методы определения таможенной стоимости экспортной продукции и импортных товаров аналогичны.

Аудитор должен принять во внимание, что порядок определения таможенной стоимости товаров при экспорте детализирован постановлением Правительства Российской Федерации от 13.08.2006 г. № 500.

При проверке достоверности исчисления вывозных таможенных пошлин аудитор должен иметь в виду, что такие пошлины применяются не ко всем товарам, экспортируемым с территории Российской Федерации. Полный перечень таких товаров, а также применяемые при их вывозе ставки установлены постановлением Правительства РФ от 06.02.2012 г. № 88 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин...».

Будет взиматься таможенная пошлина или нет в конкретном случае, зависит также и от страны, в которую вывозится товар.

Если товары вывозятся с территории Российской Федерации за пределы государств — участников соглашений о Таможенном союзе (Киргизская Республика, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Республика Таджикистан), то они, как правило, облагаются таможенными пошлинами.

Чтобы рассчитать размер вывозной таможенной пошлины, необходимо умножить таможенную стоимость товара на соответствующую ставку таможенной пошлины.

Оплата таможенной пошлины включается в состав расходов по обычным видам деятельности в качестве расходов на продажи в соответствии с п. 5 ПБУ 10/99. Следовательно, аудиту подвергаются факты хозяйственной деятельности, отраженные на счетах 44, 76, 90. Эти же счета аудитор проверяет на достоверность и полноту исчисления расходов по уплате сбора за таможенное оформление, также включаемые в состав расходов на продажу.

Сроки и порядок внесения таможенных сборов и платежей при экспорте товаров определяются с момента подачи таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров из Российской Федерации. Данная информация определена Таможенным кодексом Таможенного союза.

Проверка аудитором достоверности внесения таможенных сборов и платежей осуществляется в соответствии с требованиями ст. 331 Таможенного кодекса РФ. Источником информации такой проверки является подтверждение уплаты таможенных пошлин, налогов в письменной форме, выдаваемое плательщику таможенными органами.

Аудитор должен иметь в виду, что таможенные пошлины и налоги могут быть уплачены в кассу или на расчетные счета таможенного органа, открытых для этих целей, причем как в полном объеме, так и путем внесения авансов.

Если внесение таможенных платежей осуществляется путем зачета ранее внесенных авансов, то источником информации будет распоряжение плательщика, позволяющего таможенным органам произвести такой зачет. В соответствии с содержанием ст. 330 Таможенного кодекса РФ в качестве распорядительного документа может рассматриваться подача плательщиком или от его имени таможенной декларации, либо совершение иных действий, свидетельствующих о его намерении использовать свои денежные средства в виде оплаты таможенных платежей и налогов.

13.3. Аудит валютных операций

Валютное регулирование и валютный контроль — важнейшие составляющие экономической политики каждого государства. Необходимость их осуществления вызвана стремлением ограничить вывоз капитала за границу, сохранить валютные резервы страны, обеспечить устойчивость национальной денежной единицы и стабильность внутреннего валютного рынка.

Валютное регулирование заключается в разработке и утверждении правил проведения валютных операций, осуществляемых в соответствии с положениями Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле».

Для проведения аудиторской проверки валютных счетов хозяйствующих субъектов, осуществляющих экспортные операции, аудитор должен учесть требования гл. 45 ГК РФ.

Экспортные операции связаны с осуществлением перехода права собственности на иностранную валюту либо с расчетами между резидентом и нерезидентом в валюте Российской Федерации.

Валютный счет открывается в том случае, если совершение валютных операций предусмотрено учредительными документами организации. Российский банк для ведения таких операций должен иметь соответствующую лицензию.

Проверку достоверности осуществления валютных операций аудитор начинает с документов (или их копий), представляемых хозяйствующим субъектом в банк для проведения таких операций, открытия и ведения валютных счетов. Полный список таких документов и их количество регламентированы содержанием ст. 23 упомянутого Закона. Кроме того, при проверке данного вопроса аудитор должен принять во внимание содержание Инструкции № 138-И, устанавливающего правила оформления валютных операций бан-

кам и требующего предоставления справки об идентификации валюты по видам.

Следующий этап аудита валютных операций — проверка паспорта сделки, представляющего собой документ валютного контроля и содержащего необходимые сведения из контракта для его осуществления.

Проверку достоверности и правильности оформления паспорта сделки аудитор проводит в соответствии с нормами Инструкции № 138-И от 04.06.2012 г.

Несмотря на то что массив фактов хозяйственной деятельности по валютным счетам тесно связан с процессом отгрузки экспортируемой продукции и ее продажей, необходимость аудита данного участка обусловлена особенностями бухгалтерского учета и нормативного регулирования экспортных операций.

Проверка достоверности, правильности и полноты отражения в бухгалтерском учете операций по валютным счетам осуществляется на основе результатов, полученных в ходе аудита фактов хозяйственной деятельности по получению, продаже, использованию валютной выручки, расчету курсовых разниц.

В соответствии с Указанием ЦБ РФ от 29.03.2006 г. № 1676-у об отмене обязательной продажи валютной выручки аудитор должен осуществить проверку соответствия действующего законодательства содержанию фактически отраженных на счетах бухгалтерского учета валютных операций.

Проверку данного вопроса аудитор проводит в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2009 г. № 166, содержание которого устанавливает порядок представления органами и агентами валютного контроля, к которым относятся банки, таможенная и налоговая служба, в Федеральную службу финансово-бюджетного надзора (орган валютного контроля, уполномоченный Правительством Российской Федерации) документов и информации, связанных с проведением резидентами и нерезидентами валютных операций, открытием и ведением счетов. Постановление Правительства Российской Федерации от 17.02.2007 г. № 98 определило порядок представления резидентами и нерезидентами соответствующих документов и информации агентам валютного контроля.

В соответствии с требованиями ст. 23 упомянутого Закона контролю подвергаются следующие документы:

- документы, удостоверяющие личность физического лица;
- документ о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- документы, удостоверяющие статус юридического лица, — для нерезидентов, документ о государственной регистрации юридического лица — для резидентов;
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;

- документы, удостоверяющие права лиц на недвижимое имущество;
- документы, удостоверяющие права нерезидентов на осуществление валютных операций, открытие счетов (вкладов), оформляемые и выдаваемые органами страны места жительства (места регистрации) нерезидента, если получение нерезидентом такого документа предусмотрено законодательством иностранного государства;
- уведомление налогового органа по месту учета резидента об открытии счета (вклада) в банке за пределами территории Российской Федерации;
- регистрационные документы. Необходимы в тех случаях, когда предварительная регистрация предусмотрена в соответствии с Законом «О валютном регулировании и валютном контроле»;
- документы (проекты документов), являющиеся основанием для проведения валютных операций, включая договоры (соглашения, контракты), доверенности, выписки из протоколов общего собрания или иного органа управления юридического лица;
- документы, содержащие сведения о результатах торгов (в случае их проведения);
- документы, подтверждающие факт передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг), информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, акты государственных органов;
- документы, оформляемые и выдаваемые кредитными организациями, включая банковские выписки; документы, подтверждающие совершение валютных операций;
- таможенные декларации, документы, подтверждающие ввоз в Российскую Федерацию валюты Российской Федерации, иностранной валюты и внешних и внутренних ценных бумаг в документальной форме;
- паспорт сделки.

При проведении аудита фактов хозяйственной деятельности по экспорту на валютных счетах необходимо установить:

- законность открытия валютных счетов;
- соответствие сумм по выпискам банка суммам, указанным в приложенных к ним первичным документам;
- правильность применения формы расчетов при внешнеэкономической деятельности.

Особое внимание аудитор уделяет проверке по счетам расчетов.

При этом им могут быть выделены следующие позиции:

- проверка наличия, правильности и достоверности оформленных документов, определяющих права и обязанности сторон по поставке экспортной продукции;

- проверка правильности оплаты или достоверности полученных сумм за полученные или отгруженные материально-производственные запасы, выполненные работы, оказанные услуги;
- проверка полноты и достоверности оприходования или списания материально-производственных запасов.

В соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 расчеты с поставщиками и покупателями ведутся в аналитическом разрезе отдельно по валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ на дату возникновения обязательств.

Проведение аудита осуществляется по следующим выделенным направлениям:

- наличие договоров на поставку продукции (выполнение работ, оказание услуг), правильность и достоверность их оформления;
- установление даты возникновения и причин образования дебиторской и кредиторской задолженности (при их наличии);
- наличие задолженности с истекшим сроком исковой давности, осуществляемые меры к ее взысканию;
- наличие ценностей, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки). При установлении таких фактов необходимо проверить, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков, и не числится ли стоимость этих ценностей как дебиторская задолженность;
- проведение инвентаризации расчетов. Аудитору необходимо проанализировать ее результаты, а в отдельных случаях — провести встречную проверку расчетов у разных контрагентов;
- проверка полноты и достоверности оприходования материальных ценностей. Аудитору следует сопоставить данные об их количестве и стоимости по платежным документам с данными документов на их оприходование (счетов, товаротранспортных накладных) и показателями аналитического учета расчетов с поставщиками и покупателями, книгами складского учета, отчетов движения продуктов и материалов;
- проверка правильности установления цен на материальные ценности. Используя расчетные процедуры, аудитор должен убедиться, что они соответствуют ценам, указанным в договорах поставки;
- проверка достоверности и правильности списания затрат с кредита счетов расчетов с дебиторами и кредиторами, поставщиками и покупателями на себестоимость продукции (работ, услуг);
- проверка фактов предъявления штрафных санкций поставщикам и покупателям при нарушении договорных обязательств;
- проверка правильности списания задолженности с истекшим сроком исковой давности;

- проверка фактов предъявления претензий поставщикам и подрядчикам, покупателям и заказчикам в случае несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок в счетах; при обнаружении несоответствия качества стандартам или техническим условиям; за недостачу груза в пути сверх норм естественной убыли; за брак и простой, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;
- проверка (при проверке расчетов с подрядчиками), обеспечены ли объекты источником финансирования; имеется ли проектно-сметная документация на строящиеся объекты; нет ли приписок объемов выполненных работ (при необходимости аудитор, используя арифметическую проверку и расчетные процедуры, проводит контрольный обмер выполненных работ);
- проверка правильности ведения аналитического учета по счетам 45, 60, 62, 76, 90. Используя процедуры сопоставления и взаимного контроля, осуществляется проверка данных Главной книги, финансовой отчетности, первичных документов, регистров текущего учета;
- проверка правильности составления бухгалтерских проводок по счетам расчетов.

В ряде случаев аудит фактов хозяйственной деятельности по валютным счетам связан с исследованием большого потока документации и бухгалтерских записей. Исходя из принципа существенности, проверка документов, учетных регистров, бухгалтерских записей аудитором может быть выборочной. В практической работе аудитором может быть использован один из вариантов выборочной проверки:

- проверка части документов за изучаемый период;
- проверка однородных операций за несколько месяцев, за последний месяц каждого квартала, за последний квартал или даже за последние два месяца.

Типичные ошибки, имеющие место при аудите валютных операций:

- отсутствие выписок банка;
- полное или частичное отсутствие подтверждающих документов к выпискам из банка;
- на документах, приложенных к выпискам, отсутствуют штампы банка о принятии их для обработки;
- расходы, производимые в безналичном порядке, списываются непосредственно на счета затрат, минуя счета расчетов;
- нарушение порядка покупки и добровольной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке;
- нарушение порядка исполнения финансовых обязательств недежными средствами.

Для повышения качества проверки, сокращения сроков и трудозатрат аудиторской организации целесообразно составлять постоянно пополняемый перечень ошибок, допускаемых хозяйствующими субъектами при осуществлении ВЭД, оказывающих влияние на бухгалтерскую отчетность.

Контрольные вопросы

1. Кто осуществляет валютный контроль в Российской Федерации?
2. Какова роль органов и агентов валютного контроля?
3. Перечислите основные нормативные документы, которые аудитор использует при проведении аудита внешнеэкономической деятельности.
4. Назовите основные источники информации для проверки импортных операций.
5. Какова последовательность проведения проверки достоверности сформированной таможенной стоимости импортных товаров?
6. Назовите особенности, оказывающие влияние на проведение аудита ВЭД.
7. Какие факторы необходимо учитывать при проведении аудиторской проверки ВЭД?
8. Назовите реквизиты внешнеторгового контракта, являющиеся объектом аудита.
9. Какова основная цель аудита фактов хозяйственной деятельности по импорту товаров, работ, услуг?
10. Что такое метод аудита?
11. Назовите общенаучные приемы аудирования.
12. Что такое расчетно-аналитические приемы, каковы их сущность и значение в аудите?
13. Что такое процедуры аудирования?

Тесты к разделу III

1. **Валютный контроль в Российской Федерации осуществляется:**
 - а) таможенными органами;
 - б) Правительством Российской Федерации, органами и агентами валютного контроля;
 - в) ЦБ РФ;
 - г) Министерством финансов Российской Федерации.
2. **Органами валютного контроля в Российской Федерации являются:**
 - а) таможенные органы;
 - б) агенты валютного контроля;
 - в) ЦБ РФ;
 - г) Министерство финансов Российской Федерации.
3. **При аудите внешнеэкономической деятельности аудитор учитывает факторы:**
 - а) стоимостные, временные, территориальные, порядок расчетов, политические;

- б) временные, компенсационные, политические, организационные;
- в) порядок расчетов, территориальные комбинированные, временные, валютные;
- г) опирается только на свое профессиональное суждение.

4. Оплата таможенной пошлины включает:

- а) в состав расходов по обычным видам деятельности в качестве расходов на продажу;
- б) в состав общехозяйственных расходов;
- в) в состав прочих таможенных налогов и сборов;
- г) в состав общепроизводственных расходов.

5. Сроки и порядок внесения таможенных сборов и платежей при экспорте товаров определяется:

- а) с момента перехода права собственности на товар;
- б) с момента подачи таможенной декларации;
- в) в зависимости от вида товаров и ставки таможенных сборов и платежей;
- г) с момента оприходования товара на склад получателя.

ОТВЕТЫ К ТЕСТАМ

Номер и название раздела	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Раздел I. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности	1	б
	2	в
	3	г
	4	б
	5	в
	6	в
	7	б
	8	а
	9	а
	10	б
	11	а
	12	в
	13	в
	14	б
	15	а
	16	б
	17	г
	18	а
	19	в
	20	а
Раздел II. Анализ внешнеэкономической деятельности организации	1	в
	2	в
	3	б
	4	б
	5	а
	6	г
	7	в
	8	б
	9	г
	10	б
	11	в
	12	а
	13	б
	14	б
	15	а
	16	б
	17	а
	18	б

Номер и название раздела	Номер вопроса	Номер правильного ответа
	19	в
	20	в
	21	в
	22	г
	23	г
	24	а
	25	б
Раздел III. Аудит внешнеэкономической деятельности	1	а
	2	в
	3	а
	4	а
	5	б

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ И РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Кодексы

1. Конституция Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации.
4. Таможенный кодекс Таможенного союза.
5. Трудовой кодекс Российской Федерации.

Законы

6. Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».
7. Федеральный закон от 15.07.1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации».
8. Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».
9. Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
10. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
11. Федеральный закон от 14.01.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
12. Федеральный закон от 31.05.2002 г. № 62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации».
13. Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».
14. Федеральный закон от 27.11.2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».
15. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Международные соглашения

16. Международные правила толкования торговых терминов «ИНКОТЕРМС 2010» (Международная торговая палата).
17. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал».

18. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал».
19. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турции от 15.12.1997 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы».
20. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Македония от 21.10.1997 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
21. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
22. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество».
23. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 г. «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал».
24. Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германией от 29.05.1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
25. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики от 04.05.1996 г. «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы».
26. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики от 09.04.1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения».
27. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания от 8.02.1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
28. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Чешской Республики от 17.11.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал».
29. Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией от 15.11.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал».

30. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Союзным Правительством Союзной Республики Югославии от 12.10.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
31. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 05.10.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
32. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Бельгии от 16.06.1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
33. Соглашение между Правительствами Российской Федерации и Китайской Народной Республики от 27.05.1994 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы».
34. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Ирландии от 29.04.1994 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы».
35. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль от 25.04.1994 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы».
36. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан от 02.03.1994 г. «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества».
37. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества».
38. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Румынии от 27.09.1993 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
39. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгария от 08.06.1993 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».
40. Конвенция о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам от 22.01.1993 г.
41. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Корея от 19.11.1992 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы».
42. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17.06.1992 г. «Об избежании двойного налогообложения

и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал».

43. Конвенция, отменяющая требование легализации иностранных официальных документов, от 05.10.1961 г.

Постановления

44. Постановление Госстандарта России от 26.12.1994 г. № 359 «О принятии Общероссийского классификатора основных фондов».

Положения

45. ПБУ 1/2008: Учетная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 г. № 106н.
46. ПБУ 2/2008: Учет договоров строительного подряда. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.10.2008 г. № 116.
47. ПБУ 3/2006: Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 154н.
48. ПБУ 4/99: Бухгалтерская отчетность организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 г. № 43н.
49. ПБУ 5/01: Учет материально-производственных запасов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 г. № 44н.
50. ПБУ 6/01: Учет основных средств. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н.
51. ПБУ 7/98: События после отчетной даты. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.1998 г. № 56н.
52. ПБУ 8/2010: Условные факты хозяйственной деятельности. Положение по бухгалтерскому учету.
53. ПБУ 9/99: Доходы организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 32н.
54. ПБУ 10/99: Расходы организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 33н.

55. ПБУ 11/2008: Информация о связанных сторонах. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.04.2008 г. № 48н.
56. ПБУ 12/2010: Информация по сегментам. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 08.11.2010 г. № 143н.
57. ПБУ 13/2000: Учет государственной помощи. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2000 г. № 92н.
58. ПБУ 14/2007: Учет нематериальных активов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.12.2007 г. № 153н.
59. ПБУ 15/2008: Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 г. № 107н.
60. ПБУ 16/02: Информация по прекращаемой деятельности. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2002 № 66н.
61. ПБУ 17/02: Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 115н (в ред. от 18.09.2006 г.).
62. ПБУ 18/02: Учет расчетов по налогу на прибыль. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н (в ред. от 11.02.2008 г.).
63. ПБУ 19/02: Учет финансовых вложений. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2002 г. № 125н (в ред. от 27.11.2006 г.).
64. ПБУ 20/03: Информация об участии в совместной деятельности. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.11.2003 г. № 105н (в ред. от 18.09.2006 г.).
65. ПБУ 21/2008: Изменения оценочных значений. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 г. № 106н.
66. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств. Приказ ЦБ РФ от 19.06.2012 г. № 383-П.
67. Положение об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт. Приказ ЦБ РФ от 24.12.2004 г. № 266-П.
68. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утв. приказом Министерства финансов СССР от 29.07.1993 г. № 105.

69. Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетами Банка России на территории Российской Федерации. Приказ ЦБ РФ от 12.10.2011 г. № 373-П.
70. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.1993 г. № 160.
71. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н.
72. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 г. № 66н.

Учебники, учебные пособия

73. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов. — 4-е изд., перераб. и доп. / Бабаев Ю.А., Петров А.М.; Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. — М.: Вузовский учебник, 2012.
74. Внешнеэкономическая деятельность предприятия / Под ред. Л.Е. Стровского. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
75. Дегтярева О.И., Полякова Т.Н., Саркисов С.В. Внешнеэкономическая деятельность: Учеб. пособие. — 5-е изд., испр. и доп. — М.: Дело, 2006.
76. Кулинина Г.В., Шалашова Н.Т., Юшкова С.Д. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности организаций. — М.: Бухгалтерский учет, 2007.
77. Петров А.М. Договоры: бухгалтерский учет, налогообложение и налоговое планирование: Практич. пособие. — М.: Проспект, 2012.
78. Покровская В.В. Внешнеэкономическая деятельность. — М.: Экономист, 2006.
79. Попова А.Ф., Тарасова Н.А. Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
80. Экономический анализ в торговле / Под ред. М.И. Баканова. — М.: Финансы и статистика, 2004.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
----------------	---

РАЗДЕЛ I. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 5

Глава 1. Внешнеэкономическая деятельность — понятие, субъекты и регулирование 5

1.1. Понятие, субъекты и регулирование внешнеэкономической деятельности	5
1.2. Общепризнанные принципы и нормы международного права как составная часть системы регулирования внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации.	12
1.3. ИНКОТЕРМС — международные правила толкования торговых терминов	19
1.4. Основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации	27
1.5. Таможенное регулирование в Российской Федерации	32

Глава 2. Организация бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности 45

2.1. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	45
2.2. Отражение в учете деятельности организации за пределами Российской Федерации, созданной в соответствии с законодательством Российской Федерации.	51
2.3. Порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте.	58

Глава 3. Бухгалтерский учет операций, связанных с движением валютных средств 60

3.1. Понятие и виды валютных операций. Учет и регулирование валютных операций между резидентами и нерезидентами в Российской Федерации	60
3.2. Учет операций на банковских счетах.	62
3.3. Учет кассовых операций в иностранной валюте	67

Глава 4. Учет внешнеторговой деятельности — экспортно-импортные операции 74

4.1. Организация бухгалтерского учета экспортных операций в российских организациях.	74
---	----

4.2.	Понятие импорта товаров. Товары, находящиеся под таможенным контролем	77
4.3.	Бухгалтерский учет международных расчетов	109
4.4.	Экономические таможенные режимы	117
Глава 5.	Учет иностранных инвестиций	119
5.1.	Понятие и формы иностранных инвестиций	119
5.2.	Учет вкладов в уставный капитал	129
5.3.	Организация учета деятельности по договорам простого товарищества	132
Глава 6.	Учет деятельности иностранных предприятий на территории Российской Федерации	139
6.1.	Понятие и условия создания филиала и представительства иностранного юридического лица на территории Российской Федерации	139
6.2.	Организация бухгалтерского учета деятельности филиала иностранного юридического лица	144
6.3.	Налоговые особенности постоянных представительств иностранных организаций	147
	<i>Контрольные вопросы</i>	<i>152</i>
	<i>Тесты к разделу I</i>	<i>153</i>
РАЗДЕЛ II. АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ		156
Глава 7.	Организационно-методические основы анализа внешнеэкономической деятельности	156
7.1.	Цель и задачи анализа внешнеэкономической деятельности предприятия	156
7.2.	Источники и виды информации, используемые при проведении анализа внешнеэкономической деятельности предприятия	160
7.3.	Способы и приемы анализа внешнеэкономической деятельности предприятия	173
Глава 8.	Анализ экспортных операций	189
8.1.	Анализ выполнения контрактных обязательств по поставкам экспортных товаров. Факторный анализ экспортной выручки	189
8.2.	Анализ затрат и торговой наценки экспортных операций	212
8.3.	Анализ финансовых результатов экспорта	221
8.4.	Анализ эффективности использования оборотных средств в экспортных операциях, оценка ликвидности и платежеспособности предприятия	230

Глава 9. Анализ импортных операций	245
9.1. Анализ факторов, формирующих покупную цену импортных товаров	245
9.2. Определение уровня критической цены импортного товара посредством маржинального анализа	251
Глава 10. Анализ условий кредитования внешнеторговых операций	260
Глава 11. Методы определения эффективности внешнеэкономической деятельности предприятия	271
11.1. Показатели эффективности внешнеэкономической деятельности предприятия	271
11.2. Экономическая эффективность внешнеторговых операций	275
<i>Контрольные вопросы</i>	284
<i>Тесты к разделу I</i>	285
РАЗДЕЛ III. АУДИТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	291
Глава 12. Основы аудита	291
12.1. Специфика аудита внешнеэкономических операций	291
12.2. Механизм, приемы и процедуры аудирования	295
Глава 13. Аудит экспортно-импортных и валютных операций	308
13.1. Аудит импорта товаров	308
13.2. Аудит экспортных операций	320
13.3. Аудит валютных операций	330
<i>Контрольные вопросы</i>	335
<i>Тесты к разделу I</i>	335
Ответы к тестам	337
Список использованной и рекомендуемой литературы	339

По вопросам приобретения книг обращайтесь:
Отдел продаж «ИНФРА-М» (оптовая продажа):
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в, стр. 1
Тел. (495) 380-4260; факс (495) 363-9212
E-mail: books@infra-m.ru

•
Отдел «Книга–почтой»:
тел. (495) 363-4260 (доб. 232, 246)

Учебное издание

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учебник

Подписано в печать 25.06.2013.
Формат 60 × 90/16. Гарнитура *Newton*. Бумага офсетная.
Печать офсетная. Усл. печ. л. 22,0. Уч.-изд. л. 23,56.
Тираж 700 экз. Заказ №1780

ТК 128200-8915-250613

Издательский Дом «Вузовский учебник»
127247, Москва, ул. С. Ковалевской, д. 1, стр. 52
www.vuzbook.ru

ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1
Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43. Факс: (495) 363-92-12
E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>

Отпечатано с электронных носителей издательства.
ОАО «Тверской полиграфический комбинат». 170024, г. Тверь, пр-т. Ленина, 5.
Телефон: (4822) 44-52-03, 44-50-34, Телефон/факс: (4822)44-42-15
Home page - www.tverpk.ru Электронная почта (E-mail) - sales@tverpk.ru



Книги Научно-издательского центра ИНФРА-М:

В МОСКВЕ

БУКВА

ул. Марксистская, 9
тел.: (495) 670-52-17,
670-52-19

Московский дом книги на Арбате (сеть магазинов)

ул. Новый Арбат, 8
тел.: (495) 789-35-91

Библио-Глобус

ул. Мясницкая, д. 6/3, стр. 1
тел.: (495) 621-53-36, 621-73-96

Молодая гвардия

ул. Большая Полянка, 28
тел.: (495) 780-33-70, (499) 238-50-01;
ул. Братиславская, 26М
тел.: (495) 346-99-00

Медведково

Заревый пр-д, 12
тел.: (499) 476-16-90, (495) 656-92-97

ТДК «Москва»

ул. Тверская, д. 8, стр. 1
тел.: (495) 629-64-83, 797-87-71

В САНКТ-ПЕТЕРБУРГЕ

Дом книги

Невский пр-т, д. 28, литера А
тел.: 8 (812) 448-83-55

Буквоед

Парк культуры и чтения «Буквоед»
Невский пр-т, 46;
Лиговский пр-т, 10 (гостиница «Октябрьская»)
тел.: 8 (812) 601-06-01

В РЕГИОНАХ

Библиоаркет

г. Вологда, Советский пр-т, 12
тел.: 8 (8172) 75-74-24

ИП Мухина Ирина Вячеславовна

г. Омск, ул. Интернациональная, 43
тел.: 8 (3812) 20-18-21

КМ «Библиоаркет»

г. Вологда, ул. Мира, 22
тел.: 8 (8172) 72-22-99

ГЛОБУС

г. Мурманск, Театральный б-р, 8
тел.: 8 (8152) 47-34-50

Знание

г. Новочеркасск, ул. Московская, 56
тел.: 8 (8635) 22-50-21

Ростовкнига

г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 41
тел.: 8 (8632) 40-80-40

ИНТЕРНЕТ-магазины

<http://www.ozon.ru> <http://www.colibri.ru> <http://www.neobook.ru>

<http://www.urait-book.ru> <http://www.bookier.ru> <http://www.bolero.ru>

<http://www.setbook.ru>

<http://www.chaconne.ru>