Организация бухгалтерского учета и контроля внешнеторговой деятельности предприятий

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Залялеев, Альфред Фаридович  
  
**Год:**

2000

**Автор научной работы:**

Залялеев, Альфред Фаридович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности

**Количество cтраниц:**

234

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Залялеев, Альфред Фаридович

Введение

Глава I

Глава II

2.1. 2.2. 2.3.

Глава III

Развитие внешнеторговой деятельности предприятий и проблемы информационного обеспечения управления ею Организация внешнеторговой деятельности в условиях становления рыночных отношений

Проблемы информационного обеспечения управления внешнеторговой деятельностью предприятий

Оценка активов и обязательств предприятий, стоимость которых выражена в иностранной валюте Оценка операций в иностранной валюте

Учет курсовых и суммовых разниц

Учет операций покупки и продажи иностранной валюты Бухгалтерский учет и контроль внешнеторговых операций предприятий

Внутрифирменный стандарт бухгалтерского учета и контроля внешнеторговых договорных отношений

Учет платы за выполнение функций агента валютного контроля

Бухгалтерский учет и контроль экспортных и импортных операций

Бухгалтерский учет и контроль внешнеторговых бартерных сделок

Бухгалтерский учет и контроль внешнеторговых посреднических операций

4-8 9

31-43 43-60 69-79 80

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Организация бухгалтерского учета и контроля внешнеторговой деятельности предприятий"

Исторический опыт рыночно ориентированных промышленно развитых стран свидетельствует, что рост производства и национального дохода, ускорение научно-технического прогресса и развитие наиболее выгодных сфер деятельности достигаются на основе эффективной системы управления внешнеторговой деятельностью в стране. Внешнеторговая деятельность предприятий, являясь органическим элементом национальной экономики, постоянно взаимодействует с ней. Этим определяется ее высокое значение как для развития национальной экономики в целом, так и отдельных предприятий.

Отсутствие достаточной обоснованности в теоретическом и практическом аспектах проводимой в последние годы экономической реформы способствовало формированию негативных тенденций во внешней торговле России: вывозу капитала за границу, сокрытию валютной выручки, исчезновению экспортных и импортных грузов, невозврату предоплат по импортным контрактам, уклонению от налогообложения, дефициту валютных средств, репатриации «беглого» капитала и др.

Совершенствование внешней торговли и повышение ее роли в развитии народного хозяйства требуют осуществления кардинальных преобразований системы управления ею, включая создание научно обоснованной концепции. Действующая система этого управления далека от совершенства по многим причинам, в том числе и вследствие неразработанности методологии и организации бухгалтерского учета и контроля внешнеторговой деятельности предприятий, ограничивающей ее информационное обеспечение.

В свете наметившихся тенденций приобрел новое значение вопрос эффективной системы бухгалтерского информационного обеспечения управления внешнеторговой деятельностью, адекватной современным требованиям и условиям деятельности предприятий. Решение этой проблемы предполагает переосмысление ряда традиционных понятий и сложившихся методик учета и контроля разных видов внешней торговли.

Актуальность этих вопросов, их недостаточная теоретическая разработанность и особая практическая значимость в современных условиях хозяйствования обусловили выбор темы диссертационного исследования, постановку его целей и задач.

Цель исследования состоит в разработке научных и практических рекомендаций по совершенствованию методологии и организации бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности предприятий в соответствии с современными требованиями хозяйствования.

Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих задач:

- исследовать важнейшие проблемы текущего регулирования валютных операций, а также совершенствования действующих норм и других регулятивов экономики;

- определить специфические особенности и проблемы организации каждого из исследуемых форм и видов внешнеторговой деятельности предприятий;

- исследовать необходимость и направления совершенствования действующих нормативных положений по бухгалтерскому учету внешнеторговой деятельности предприятий;

- разработать рекомендации по совершенствованию учета налогообложения экспортных операций;

- разработать рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля экспортных, импортных, посреднических и бартерных операций предприятий.

Предметом исследования являются методология и организация бухгалтерского учета и контроля внешнеторговой деятельности предприятий в разных ее видах, осуществляемой в современных условиях, степень их соответствия экономической природе и содержанию этих операций в новых условиях хозяйствования.

Объектом исследования явились предприятия Санкт-Петербурга и Ленинградской области, осуществляющие внешнеторговую деятельность.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета, контроля и права; законодательные и другие нормативные акты, документы представительных и исполнительных органов Российской Федерации; учетные и отчетные данные предприятий; материалы проверок предприятий налоговыми органами и аудиторскими фирмами; общенаучные методы исследования (системный подход, обобщение, сравнение, абстрактно-логические суждения и моделирование).

Научная новизна диссертационной работы заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов совершенствования методологии и организации бухгалтерского учета и информационного обеспечения управления внешнеторговой деятельностью предприятий.

В результате проведенного исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- на основе исследования правовой и экономической обоснованности нормативного регулирования учета валютных операций определены основные направления его совершенствования;

- уточнена методика оценки имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте;

- разработаны рекомендации по совершенствованию действующих нормативных положений по бухгалтерскому учету внешнеторговой деятельности предприятий;

- разработаны рекомендации по уточнению методики учета операций с валютными ценностями;

- разработан внутрифирменный стандарт бухгалтерского учета и контроля внешнеторговых договорных отношений;

- уточнена методика учета платы за валютный контроль;

- предложены рекомендации по совершенствованию методик учета экспортных и импортных операций;

- разработаны методики раздельного учета затрат на производство, реализации и НДС, предъявляемого к возмещению из бюджета по экспортной продукции;

- разработаны методики учета внешнеторговых посреднических и товарообменных операций.

Практическая значимость исследования заключается в том, что реализация разработанных рекомендаций по совершенствованию методологии и организации формирования учетной информации способствует повышению реальности отражения внешнеторговых операций в учете и отчетности предприятия, являющейся основой принятия управленческих решений. Результаты исследования могут быть использованы также для разработки конкретных практических мер по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля в Российской Федерации.

Основные положения диссертации экспериментально апробированы и внедрены в практику хозяйственной деятельности предприятий, что подтверждается соответствующими справками. Теоретические и практические рекомендации диссертационной работы докладывались и получили одобрение на научных сессиях профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов в

1996-2000 гг., на международной научно-практической конференции в г.Махачкале в 1997 г.

Разработанные рекомендации используются в учебном процессе Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов.

Основные положения диссертации опубликованы в девяти печатных работах.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности", Залялеев, Альфред Фаридович

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования достигнуты следующие результаты:

1. В диссертации обосновывается необходимость уточнения дат совершения отдельных валютных операций с учетом их специфических особенностей. В частности, обосновывается необходимость уточнения даты совершения банковской операции по валютным счетам в зависимости от содержания банковской операции и с учетом фактора времени.

Так, перечисленная для продажи иностранная валюта отражается на счете 57 «Переводы в пути», который согласно ПБУ № 3/2000 до даты зачисления на расчетный счет предприятия денежных средств должен переоцениваться. С наступлением этой даты определяются курсовые разницы по счету 57 и результат от продажи валюты, оказывающие влияние на налогообложение прибыли.

Действующая методика отражения валютных средств на счете 57, искажая суть операции, при росте курсов иностранных валют по отношению к рублю искусственно завышает прибыль и вызывает потери предприятия на налоге не прибыль, а при снижении курсов иностранных валют по отношению к рублю - искусственно занижает прибыль и налог на прибыль.

С целью обеспечения контроля и более обоснованного отражения в бухгалтерском учете момента обязательной продажи иностранной валюты в диссертации рекомендуется выделение в составе счета 57 «Переводы в пути» следующих субсчетов: 1. В рублях; 2. В иностранной валюте. В момент реализации иностранной валюты в бухгалтерском учете будет сделана запись: Д сч.57.1 К сч.57.2.

С целью приведения действующей методики учета операций по необязательной и обратной продаже иностранной валюты и ее покупке в соответствие с механизмами их осуществления и содержанием учитываемой валюты (иностранная валюта или рубли) в диссертации обосновывается необходимость введения особых дат их совершения. При необязательной и обратной продаже иностранной валюты такой датой служит момент ее продажиобслуживающим банком на межбанковской валютной бирже, межбанковском рынке или обслуживающим банком за счет его валютной позиции. Для учета этих операций в диссертации рекомендованы счета 57.1 и 57.2.

Нерешенной в основном тексте положения остается оценка уставного (складочного) капитала и возникающей при его формировании задолженности его собственников по вкладам.

В основу их пересчета в ПБУ 3/2000 положен не имеющий юридического подтверждения подход к формированию учредительных документов. Так, согласно ПБУ 3/2000 оценка рассматривается лишь применительно к учредительным документам, в которых задолженность собственников по вкладам оценена в иностранной валюте, подлежащей пересчету, а уставный (складочный) капитал - в рублях. В приложении к ПБУ 3/2000 содержится иной подход к переоценке этих же показателей. Датой пересчета признается момент приобретения организацией статуса юридического лица. Однако по законодательству РФ реальные вклады иностранных учредителей (участников) в уставный (складочный) капитал становятся возможными лишь при соблюдении в качестве обязательного условия постановки организации на налоговый учет. На этом основании в работе обосновывается необходимость признания в качестве даты совершения операции при формировании уставного (складочного) капитала и образования задолженности его собственников по вкладам в него момента постановки организации на налоговый учет как завершающего этапа оформления всей документации и реального наступления возможной предпринимательской деятельности.

Спорной представляется рекомендация ПБУ 3/2000 о пересчете стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в банках и иных кредитных учреждениях, выраженных в иностранной валюте по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ России. Такой пересчет иностранной валюты будет являться обоснованным в банках, где составляется ежедневный баланс. Однако действие ПБУ 3/2000 на банки не распространяется. Использование этой методики на промышленных предприятиях существенно повысит трудоемкость учетных работ, не оказывая влияния на результаты пересчета. Итогом такого ежедневного пересчета будет тот же финансовый результат, определяемый по датам совершения операций или отчетной дате.

В работе подвергаются критике содержащиеся в ПБУ 3/2000 разные принципы определения дат совершения операций по внешнеторговым сделкам (дата признания доходов и (или) расходов организации в иностранной валюте и момент перехода права собственности или фактического потребления услуги). В диссертации обосновывается, что ПБУ 3/2000 в понятийном смысле не в полной мере увязано с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Некоторые условия признания доходов и расходов организации, определяемые ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, нуждаются в дополнительных методических разработках. Вместе с тем в ходе проведенного исследования в диссертации доказывается необходимость уточнения в ПБУ 3/2000 даты совершения операции по экспорту и внешнеторговому бартеру. Основным и определяющим условием отражения в учете дохода от экспорта служит дата продажи, т.е. момент перехода права собственности на ТМЦ от продавца к покупателю или передачи ТМЦ первому перевозчику, согласно дате, указанной в соответствующем первичном документе (коносаменте, накладной, акте передачи, ГТД или др.).

Что касается внешнеторговых бартерных операций, то в диссертации обосновывается необходимость введения в качестве даты совершения операции момента одновременности исполнения обязательств обеими сторонами или согласно условиям договора - по моменту перехода права собственности на обмениваемые объекты или передачи их первому перевозчику. Такой подход будет соответствовать требованиям ГК РФ и другим нормативным актом в области внешней торговли.

Наряду с датами, отмеченными в ПБУ 3/2000, служащими основаниями для пересчета иностранной валюты в рубли, существуют и другие даты, обязательные к использованию при переоценке валютных ценностей. Так, согласно таможенным документам датой пересчета при начислении ряда таможенных платежей (НДС, акцизов, таможенных пошлин и соборов за таможенное оформление грузов) служит день принятия таможеннойдекларации таможенным органом. Неполный охват дат, служащих основанием для осуществления переоценки валютных ценностей, в основном документе (ПБУ 3/2000) равно, как и определение их содержания, является недопустимым.

В диссертации доказывается необходимость комплексного отражения в стандарте всех вышеназванных дат по учету валютных ценностей как дат совершения операций.

Существенные противоречия, сохраняющиеся в ПБУ 3/2000, создают условия для искажения данных бухгалтерского учета вследствие разного толкования переоценки одного и того же объекта учета. Так, в п.2 ПБУ 3/2000 указано, что этот документ не применяется при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами, а в п.4 этого же стандарта содержится требование о необходимости переоценки средств в расчетах, включая заемные обязательства. Последовательное решение этого вопроса должно исходить из того, что организация, получившая кредит от нерезидента, учитывает его в зависимости от вида кредита на счете 60, 61, 62, 64, 94 или 95, который до момента его погашения должен переоцениваться в учете.

2. В работе подвергается критике определение понятия «курсовая разница», содержащееся в ПБУ 3/2000. По мнению автора, курсовая разница - это внереализационный доход (расход), выявленный за отчетный период в результате пересчета имущества и обязательств, выраженный в иностранной валюте, в рубли по официальному курсу ЦБ России по правилам ПБУ 3/2000.

3. Спорным в ПБУ 3/2000 является указание об отнесении курсовой разницы, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации, на ее добавочный капитал. В момент фактического взноса иностранным учредителем своей доли в уставный (складочный) капитал на счете 75 наряду с положительной курсовой разницей может возникнуть отрицательная курсовая разница, которые согласно ПБУ 3/2000 следует отражать на пассивном счете 87. Однако добавочный капитал представляет собой прирост капитала организации, который образуется, например, за счет эмиссионного дохода, полученного акционерным обществом путем дополнительной эмиссии акций или повышения номинальной стоимости акций. С этих позиций отнесение образовавшейся положительной курсовой разницы на счет 87 как на образование или увеличение добавочного капитала, может быть истолковано обоснованным. Однако бухгалтерская запись Д сч.87 К сч.75 (при отрицательной курсовой разнице) не имеет экономического смысла. Кроме того, согласно Плану счетов бухгалтерского учета записи по дебету счета 87 имеют свои ограничения. Суть разницы, возникающей при формировании уставного капитала - это курсовая разница, которая и подлежит общему порядку отражения ее на счете 80.

4. В экономической литературе и на практике допускается смешение понятий «курсовая разница» и «суммовая разница». Решение этой проблемы имеет большое значение для предприятий, так как оно связано с разными для него налоговыми последствиями. Особо остро эта проблема возникает при решении вопросов о содержании разницы, возникающей по расчетам с бюджетом по НДС с экспортных авансов и при вкладе нерезидента в уставный (складочный) капитал в виде денежных средств. Возникающая на счете 68 разница является курсовой не только согласно ПБУ 3/2000, как утверждают отдельные ученые и практики, но и по своей сути. Оплата в рублях НДС, выраженного в иностранной валюте, закреплена не в договоре или в Законе об НДС, а лишь в инструкции по НДС. Следовательно, применение понятия «суммовая разница» к разнице, возникающей по НДС поэкспортным авансам, является необоснованным. Что касается денежных вкладов в уставный (складочный) капитал, то в диссертации обосновывается, что и в этом случае возникающую разницу следует считать курсовой.

5. С целью обеспечения действенного контроля за исполнением контрактных обязательств и связанных с ними валютных потерь обеспечения раздельного учета внешнеторговых операций в разрезе каждого контракта, повышения эффективности этих операций в диссертации разработан внутрифирменный стандарт бухгалтерского учета и контроля договорных отношений. Этот стандарт служит решению задач своевременного заключения договоров, обеспечения законности заключенных договоров, отражения в договорах обоснованных требований сторон, организации учета и контроля выполнения договорных обязательств, повышения ответственности служб и конкретных работников за надлежащее исполнение сторонами своих обязательств по заключенным договорам.

6. 6. Существенные недостатки сохраняет действующий порядок учета платы за осуществление функций агента валютного контроля.

Для крупномасштабных внешнеторговых организаций такие платежи выливаются в колоссальные потери принудительного характера. В диссертации они подразделяются на прямые и косвенные. В составе прямых потерь выделяются потери, связанные с отвлечением денежных средств на уплату банку и МРТ РФ, а также потери на налогах. К косвенным относятся потери, связанные с повышением трудоемкости работ персонала внешнеторговой организации. В последнем случае потери обусловлены самой процедурой валютного контроля, так как значительную часть информации, необходимой для контроля (паспорт сделки, отклонения в исполнении обязательств по контракту, обоснование их причин и виновников) готовит персонал внешнеторговой организации.

Исследование показало, что потери на налогах связаны с необоснованной методологией учета самой платы банку и МРТ РФ за выполнение функций агента валютного контроля. Плата банку за выполнение функций агента валютного контроля, вследствие отсутствия ее в перечне банковских операций, установленном Законом РСФСР «О банках и банковской деятельности в РСФСР», покрывается организациями за счет их собственных средств после налогообложения.

Сохранение действующего порядка покрытия организациями этой платы за счет средств организации после налогообложения создает условия для двойного налогообложения одного и того же объекта (в банках и организациях).

В диссертации обосновывается необходимость учета этой платы предприятиями дифференцированно, в зависимости от ее принадлежности к виду внешней торговли (экспорт, импорт, бартер) и предмету контракта (товары, работы, услуги).

По экспортным контрактам эту плату рекомендуется учитывать на счетах 43 «Коммерческие расходы» или 44 «Издержки обращения» как непосредственно связанную со сбытом (экспортом) ТМЦ.

Плату за валютный контроль по импортным контрактам в работе рекомендуется включать в фактическую себестоимость приобретаемого имущества (дебет счетов: 07, 08, 10, 12, 41), а по внешнеторговым бартерным договорам - в дебет счетов 07, 08, 10, 12, 41, 43, 44 из расчета по 50% платы, включаемой в расходы, связанные с экспортом объекта, и в фактическую себестоимость приобретаемых встречных импортных объектов. Предпосылкой установления ставки в 50% платы служит равнозначность стоимости обмениваемых объектов.

7. Принципиальное значение в учете экспортных операций имеет решение ряда проблем, связанных с учетом НДС. Одним из условий получения экспортной льготы предприятием-экспортером является наличие раздельного учета затрат на производство продукции для внутреннего и внешнего рынков, их реализации и НДС, предъявляемого к зачету (возмещению) из бюджета. Методика же ведения такого раздельного учета действующими нормативными документами не предусмотрена.

Одной из причин введения этой законодательной нормы служит представление о повышенных требованиях к качеству экспортной продукции на мировом рынке, вызывающих дополнительные затраты по ее изготовлению. Автор полагает, что в условиях рыночных отношений высокие требования к качеству продукции должны быть обязательными независимо от того, будет ли она реализована на внешнем или внутреннем рынке. К тому же не всегда заранее известно, какая продукция будет реализована на внешнем и какая - на внутреннем рынке. О таком учете речь может идти лишь в случае изготовления на предприятии специальных заказов. Экспортная продукция может отличаться от продукции для внутреннего рынка дополнительными затратами по упаковке, рекламе, маркетингу и другим. Вышеназванные расходы по своему содержанию представляют расходы, связанные со сбытом продукции (коммерческие расходы), которые и подлежат обособленному их учету.

Проведенное исследование предприятий лесозаготовки и деревообработки показывает, что даже на этапе выпуска готовой продукции сложно установить ее принадлежность к экспортной.

8. Учитывая возможность возникновения потерь предприятий на НДС в угоду требованиям бюджета, в диссертации обосновывается возможность использования на практике двух следующих учетных методик раздельного учета: № 1 - «Учет затрат на производство экспортной продукции и НДС, предъявляемого к зачету, на основе калькулирования»; № 2 - «Условный учет затрат на производство экспортной продукции и НДС, предъявляемого к зачету».

Представленные методики принципиально отличаются по степени своей достоверности и трудоемкости. Наиболее достоверную информацию, но более трудоемкую и дорогую, обеспечивает учет по методике № 1, а упрощенную - по методике № 2. В диссертации даны рекомендации по организации учета по методике № 2.

Для организации раздельного учета затрат на производство продукции для внутреннего и внешнего рынка и их реализации в работе предлагается выделение в составе счетов 20, 40, 43, 45 и 46 следующих субсчетов: 1.Внутренний рынок; 2.Экспорт. В течение месяца учет затрат на производство продукции и фактической производственной себестоимости выпущенной продукции ведется, соответственно, на счетах 20 и 40 без разделения насубсчета. В конце месяца суммы, учтенные на этих счетах, расчетным путем распределяются между продукцией для внутреннего и внешнего рынка. Для распределения затрат в работе рекомендованы удельные веса экспорта продукции и реализации на внутреннем рынке в общем объеме реализованной продукции (соответственно Кэ и Кв). Учет на субсчетах 1 и 2 к счетам 43, 45 и 46 осуществляется прямым путем.

С учетом требований нормативных документов по НДС в предлагаемой методике раздельного учета затрат на производство экспортной продукции и НДС, подлежащего зачету из бюджета, выделяются следующие группы субсчетов к счету 19:

- по неоплаченным суммам НДС по ТМЦ, использованным на производственные нужды: 19.11, 19.13, 19.14 и др.;

- по оплаченным суммам НДС по ТМЦ, использованным на производственные нужды: 19.21, 19.23, 19.24 и др.;

- по оплаченным суммам НДС по ТМЦ, использованным на производство неподтвержденной экспортной продукции: 19.31, 19.33, 19.34 и др.;

- по неоплаченным суммам НДС по ТМЦ, использованным на производство экспортной продукции: 19.51, 19.51, 19.54идр.;

- по неоплаченным суммам НДС по ТМЦ, использованным на производство продукции для внутреннего рынка: 19.61, 19.63, 19.64 и др.;

- по оплаченным суммам НДС по ТМЦ, использованным при производстве экспортной продукции, по которой получено подтверждение реального экспорта: 19.71, 19.73, 19.74 и др. Суммы, учтенные по дебету этих счетов, могут быть предъявлены к зачету (возмещению) из бюджета.

В диссертации разработано 10 схем, характеризующих структуру предлагаемых счетов и методики раздельного учета затрат на производство, реализации и НДС, предъявляемого к возмещению из бюджета по экспортной продукции.

9. В действующих нормативных документах допускается неоднозначная оценка приобретаемых импортных товаров. Согласно инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета импортные товары учитываются на счете 41 «Товары» по покупным или продажным ценам независимо от принадлежности предприятий к оптовой или розничной торговле. ПБУ № 5/98 установлено, что оптовые предприятия учитывают импортные товары по стоимости их приобретения, а розничные - по стоимости их приобретения или по продажным ценам.

Согласно ПБУ 5/98 порядок формирования стоимости приобретаемых товаров аналогичен другим материально-производственным запасам. Применительно к импортным товарам в стоимость их приобретения включаются наряду с покупной ценой, таможенными платежами и транспортными расходами, прочие расходы по их закупке и доставке.

Однако до сих пор существует проблема возможности включения в дебет счета 41 именно расходов по закупке и доставке товаров. Эта проблема связана с действующими налоговыми нормами, согласно которым расчеты НДС и налога на пользователей автодорог основаны на покупной цене. В отдельных научных публикациях при решении этой проблемы приоритетными признаются требования инструкций Госналогслужбы, что является необоснованным.

Под покупной стоимостью (ценой) импортных товаров в работе понимается их контрактная цена (фактурная импортная стоимость), которая в зависимости от базисных условий их поставки может включать в себя наряду со стоимостью товара валютные расходы организации по транспортировке, погрузке, выгрузке, перегрузке и перевалке товаров, страхованию и прочие расходы по закупке и доставке до обозначенного места ввоза товара на таможенную территорию Российской Федерации. Все эти расходы, являясь составными элементами контрактной цены, формируют дебет счета 41 «Товары».

Валютные же расходы организации по закупке и доставке, не включенные в контрактную цену, представляют собой другие элементы стоимости приобретаемых товаров, которые также подлежат учету на счете 41.

Такой подход к оценке импортных товаров будет соответствовать не только требованиям ПБУ 5/98, но и обеспечит документальную подтвержденность данных об уплаченных платежах и таможенной стоимости и их сопоставимости в ГТД с данными бухгалтерского учета. На практике в зависимости от базисных условий поставки контрактная цена может отличаться от таможенной стоимости. В частности, контрактная цена импортного товара, приобретенного на базисном условии поставки «с завода», ниже таможенной стоимости на величину следующих расходов: по доставке товара до места ввоза товара на таможенную территорию РФ, по транспортировке, по погрузке, выгрузке, перегрузке и перевалке товаров, по страхованию, комиссионных и брокерских вознаграждений (за исключением комиссионных по закупке товара), по упаковке, включая стоимость материалов и др.

10. Принципиальные изменения в методику учета бартерных операций внесены с вступлением в силу ГК РФ. Согласно ГК РФ в бухгалтерском учете бартерных сделок существует два метода: 1) по условиям договора или закона; 2) общий порядок - одновременно после исполнения обязательств обеими сторонами. В приказе Минфина РФ от 12.11.1996 года № 97 «О годовой бухгалтерской отчетности предприятий» методика учета реализации при бартерной операции сводилась лишь ко второму методу учета. Использование этой методики на практике связано с возникновением риска потерь. Так, если приобретение ТМЦ по бартеру опережает отгрузку встречных объектов, то такие импортные ТМЦ учитываются за балансом на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и не могут быть реализованы, использованы в производстве и др. Реализация таких ТМЦ, например, чревата отрицательными последствиями для предприятия - изъятием в бюджет всей выручки от реализации как незаконной. Если в качестве такого импортного объекта выступает основное средство, то его учет за балансом лишает предприятие возможности начислять износ и предъявлять к зачету НДС.

11. Спорной является рекомендация ПБУ № 5/98 (п. 10) в отношении оценки приходуемых по бартеру объектов исходя из стоимости, по которой они были отражены в бухгалтерском балансе у передающей стороны. Такой подход к оценке материально-производственных запасов и товаров принят согласно МСФО 2 «Запасы». Однако он не совпадает с экономическим содержанием бартера и не учитывает требований ГК РФ. Поскольку каждая из сторон в этой сделке является как продавцом имущества, которое оно обязуется передать, так и покупателем имущества, которое оно обязуется принять в обмен, оценка имущества должна производиться по согласованию сторон исходя из их рыночной цены. Неприемлемость рекомендации ПБУ № 5/98 особенно проявляется при заключении внешнеторговых бартерных договоров, так как фактическая себестоимость передаваемых ТМЦ является предметом коммерческой тайны иностранного партнера. Кроме того, выпуск экспортного объекта через таможенную границу РФ по фактической себестоимости практически невозможен, так как ее оценка будет нереальной (демпинговой).

Более обоснованным признается в диссертации подход к оценке обмениваемых объектов, предусмотренный в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 -исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров.

В отдельных научных публикациях отмечается, что вследствие оценки ТМЦ согласно ПБУ 5/98 в абсолютном большинстве случаев оценка товаров, полученных по договору мены, не будет равна договорной цене обмениваемого имущества. Эту разницу необоснованно рекомендуется относить на счет 80 «Прибыли и убытки». Расхождение в оценке реализованного экспортного объекта и приобретенного импортного имущества возможно, но лишь вследствие пересчета валютной их стоимости в рубли. И суть этого расхождения - курсовая разница.

В результате проведенного исследования в диссертации разработаны две обобщенные методики учета бартерных операций. Согласно первому методу (по условиям договора или закона) разработано две методики учета: «Учет при отгрузке экспортного товара до поступления в обмен по бартеру встречного импортного объекта» и «Учет при поступлении импортного товара до отгрузки в обмен по бартеру встречного товара». Каждая из этих методик синтезирует тринадцать вариантов учета, различающихся базисными условиями поставки, предусмотренными в контрактах. По второму методу - по одновременности исполнения обязательств по договору обеими сторонами - также рекомендуется две частные учетные методики, различающиеся вариантами отгрузки объектов бартера, и контрактными базисными условиями поставки.

12. Анализ действующих правовых норм в отношении договоров комиссии, поручения, агентских соглашений приводит к выводу, что общность прав, обязанностей и ответственности сторон по сделке (поверенного и комиссионера, с одной, а также доверителя и комитента - с другой), единство их роли в сделке (посредник или собственник) вызывает необходимость единого подхода к методике учета обязательств сторон по этим договорам.

Однако методология такого учета испытывает влияние следующих основных факторов: вида внешней торговли (экспорт, импорт), объекта сделки (собственная продукция, ТМЦ), роли субъекта в сделке (посредник или собственник), условий договора между резидентами (с участием посредника в расчетах, без его участия в расчетах), контракта, учетной политики предприятия и налогообложения. Так, при заключении договоров комиссии по экспорту на посредника возлагается, как правило, исполнение следующих функций: поиск иностранного партнера, подписание внешнеторгового контракта, таможенное оформление груза, контроль за своевременным и полным поступлением валютной выручки, обязательная продажа 75% валютной выручки, отчет перед комитентом, окончательный расчет с комитентом. Такие договорные обязательства требуют от посредника правильного оформления первичных документов, выделения в учете, в составе счета 76"Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчетов "Расчеты с комитентом" и "Расчеты с таможней", проведения операций по обязательной продаже иностранной валюты с отражением в своем учете курсовых разниц и результата от обязательной продажи иностранной валюты, составления извещения о выполнении договорных обязательств и акта взаиморасчетов.

С целью повышения эффективности деятельности комиссионера в договоре между резидентами может быть согласована передача комитенту возникающих в ходе исполнения посредником обязательств курсовых разниц на счетах 52/1,57,62,68,76 и др., а также результата от продажи иностранной валюты как облагаемого налогом на прибыль, так и уменьшающего облагаемую базу по налогу на прибыль.

Аналогичные условия могут быть предусмотрены в договорах комиссии по импорту. Посредник, участвующий в расчетах, может получить денежные средства от комитента в оплату импортных объектов -в рублях или в иностранной валюте. В первом случае возникает необходимость в покупке иностранной валюты, следствием чего, как правило, являются отрицательный результат, облагаемый налогом на прибыль, который также, в зависимости от условий договора, может быть передан комитенту или покрыт комиссионером за счет чистой прибыли. Кроме того, по этим операциям возникают курсовые разницы по счетам 52,60,64,68,76 и др., которые облагаются налогом на прибыль.

С целью осуществления контроля и правильного отражения в учете посреднических операций в работе рекомендованы следующие субсчета: по экспорту для учета у комитента к счету 76 «Расчеты с комиссионером»; по импорту для учета у комиссионера к счету 62 «Расчеты с комитентом», а у комитента - к счету 76 «Расчеты с комиссионером».

В результате проведенного исследования для учета экспортных и импортных операций с участием посредника и без его участия в диссертации разработаны соответствующие три обобщенные методики учета исполнения обязательств сторонами по внешнеторговым посредническим операциям.

Каждая из указанных методик имеет частные методики: учет у комиссионера и учет у комитента.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Залялеев, Альфред Фаридович, 2000 год

1. Конституция Российской Федерации.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая. Принята Государственной Думой 21.10.94 г. Часть вторая. Принята Государственной Думой 22.12.95 г.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Официальный текст. М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА\*М, 1998. - 142 с.

4. Уголовный кодекс Российской Федерации. (№ 63-Ф3 от 13.06.96 г.). Принят Государственной Думой 24.05.96 г. Одобрен Советом Федерации 05.06.96 г.

5. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ. Принят Государственной Думой 23.02.96 г. и Советом Федерации 20.03.96 г.

6. Постановление Правительства РФ от 30.06.2000 № 485 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 2 марта 2000 г. № 185».

7. Постановление Правительства РФ от 19.10.2000 № 800 «О внесении дополнения в Постановление Правительства Российской Федерации от 10 марта 2000 г. № 214».

8. Приказ ГТК РФ от 21.07.1999 № 461 «О вывозных таможенных пошлинах».

9. Приказ ГТК РФ от 11.07.2000 № 583 «О вывозных таможенных пошлинах».

10. Ю.Приказ ГТК РФ от 03.10.2000 № 892 «О ставках вывозных таможенных пошлин».11 .Приказ ГТК РФ от 31.08.2000 № 787 «О порядке учета участников внешнеэкономической деятельности в таможенных органах Российской Федерации».

11. Распоряжение ГТК РФ от 21.06.1999 № 01-14/723 «О таможенном оформлении товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации».

12. Постановление Правительства РФ от 28.10.1999 № 1198 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые с территории Российской Федерации за пределы государств-участников соглашений о таможенном союзе».

13. Письмо МНС РФ от 12.07.2000 № ВП-6-18/527 «О необоснованном применении льготы по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров (работ, услуг)» (вместе с Постановлением Президиума ВАС РФ от 01.02.2000 №2612/99).

14. Приказ ГТК РФ от 13.06.2000 № 493 «О внесении изменений в Приказ ГТК России от 20.12.99 № 888».

15. Письмо ГТК РФ от 13.06.2000 № 01-06/15880 «О перечне товаров, по которым применяется ставка НДС в размере 10 процентов».

16. Приказ ГТК РФ от 15.06.2000 № 508 «О частичном изменении Приказа ГТК России от 10.03.2000 № 176».

17. Распоряжение ГТК РФ от 22.06.2000 № 01-99/746 «О внесении изменений в Распоряжение ГТК России от 05.06.2000 № 01-99/669».

18. Закон РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе».

19. Телетайпограмма ГТК РФ от 16.05.2000 № Т-1815 «О вступлении в силу Приказа ГТК РФ от 16.02.2000 № 114/АП-З-03/52».

20. Письмо ГТК РФ от 22.05.2000 № 01-06/13313 «О применении положений Постановления Правительства Российской Федерации от 20.04.2000 № 355».24.«Телетайпограмма ГТК РФ от 12.05.2000 № Т-1603 «О ставках ввозных таможенных пошлин».

21. Распоряжение ГТК РФ от 26.04.2000 № 01-99/510 «О таможенных режимах и особенностях перемещения товаров, учитываемых таможенной статистикой внешней торговли».

22. Приказ ГТК РФ от 09.02.1999 № 84 «О лицензировании экспорта лесоматериалов из Российской Федерации».

23. Постановление Правительства РФ от 11.05.2000 № 389 «О частичном изменении таможенного тарифа Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 22 февраля 2000 г. № 148».

24. Приказ ГТК РФ от 10.03.2000 № 176 «О ТН ВЭД России и о внесении изменений и дополнений в отдельные нормативные акты ГТК России».

25. Письмо МНС РФ от 09.06.2000 № ВГ-6-02/442 «О применении пункта 18 Положения по бухгалтерскому учету «расходы организации» ПБУ 10/99».

26. Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 № 5Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000».

27. Приказ Минфина РФ от 20.12.1994 № 167 «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94».

28. Приказ Минфина РФ от 03.09.1997 № 65Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97».

29. Приказ Минфина РФ от 15.06.1998 № 25Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально -производственных запасов» ПБУ 5/98».

30. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34Н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

31. Приказ Минфина РФ от 25.11.98 № 57Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/98».

32. Приказ Минфина РФ от 25.11.98 № 56Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98».

33. Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 № 60Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98».

34. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

35. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № ЗЗН «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

36. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99».

37. Приказ Минфина РФ от 10.01.2000 № 2Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000».

38. Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 № 11Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000».

39. Письмо Госналогслужбы РФ от 18.08.95 № ПВ-4-17/52Н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

40. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. СПб.: Издательство СПбУЭФ, 1995. - 160 с.

41. Бакаев А.С., Шнейдман JI.3. Учетная политика предприятия. М.: Бухгалтерский учет, 1995. - 112 с. (Библиотека журнала "Бухгалтерский учет").

42. Балабанов И.Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта. М.: Финансы и статистика, 1994. - 144 с.

43. Бонус-дайджест. Избранные статьи бухгалтерской прессы за январь 1998 г. № 2 (11)/98. СПб.: Информационное агентство "БОНУС", 1998 г. -115 с.

44. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Профессиональный комментарий к НДС. М.: "Аналитика-Пресс", 1997. - 216 с.

45. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Профессиональный комментарий к Положению о составе затрат. Изд. 2-е, перераб. и доп. М.: "Аналитика-Пресс", 1997. - 216 с.

46. Бухгалтерский учет товарных операций. Учебно-практическое пособие. / Под. Ред. А.Д.Ларионова. М.: «Проспект», 1999. - 368 с.

47. Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. -М.-Новосибирск: КНОРУС-ЭКОР, 1997. 288 с.

48. Дан С., Валекса А. Бартер. Товарообменные (бартерные) сделки. -М.: Издательство "Деловой альянс", 1998 г. 112 с.

49. Данилевский Ю.А. Аудит промышленных акционерных обществ.- М.: Финстатинформ, 1995. 78 с.

50. Данилевский Ю.А. Общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов: Учебное пособие. М.: Бухгалтерский учет, - 144 с. (Библиотека журнала "Бухгалтерский учет").

51. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисл. С.А.Стукова. М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992.- 240 с.

52. Дружинин Н.К. Математическая статистика в экономике. М.: Статистика, 1971. - 263 с.

53. Елисеева И.И., Юзбашев М.М. Общая теория статистики / Под ред. чл.-кор. РАН И.И.Елисеевой. М.: Финансы и статистика, 1998. - 368 с.5 8.Калинина Е.М. Бартер: Правовое регулирование, учет, налогообложение. М.: "Аналитика-Пресс", 1998. - 64 с.

54. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. М.: Дело, 1998. - 432 с.

55. Ларионов А.Д., Ерофеева В.А., Леонтьева Ж.Г., Станков П.А.

56. Бухгалтерский учет. Учебник. / Под ред. А.Д.Ларионова. М.: "Проспект", 1998.- 392 с.63 .Леонтьева Ж.Г. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности предприятий: теория и практика. СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1994.- 172 с.

57. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями. Вып.5: Международные нормативы аудита / Составитель: М.М.Рапопорт М.: Фирма "Аудит-трейнинг", 1992. - 96 с.

58. Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ. М.: KPMG, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. - 496 с.

59. Сеа Дж. Оптимизация. Теория и алгоритмы. Пер. с англ. М.: Мир, 1973.-244 с.

60. Смыслов Л.В. Международный валютный фонд: современные тенденции и наши интересы. М.: Финансы и статистика, 1993. - 224 с.

61. Соколов В.Я. Кооператору о бухгалтерском учете. М.: Финансы и статистика, 1991. - 320 с.

62. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1985. - 367 с.

63. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. - 400 с.

64. Соколов Я.В. Создание института присяжных бухгалтеров в России // Бухгалтерский учет. 1992. № 3. С.4-7.

65. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.

66. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. М.: "Аналитика-Пресс", 1998. 288 с.

67. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Воронеж, 1993. - 4.1. - 159 е.; 4.2. - 160 с.

68. Финансовый учет по международным стандартам / Под ред. проф. Я.В.Соколова и др. СПб.: Спб ТЭИ и АОЗТ "Балтийский аудит", 1996. -72 с.

69. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. М.: ИНФРА-М, 1995. - 240 с.

70. Шишкин А.К., Микруков В.А., Дышкант И.Д. Учет, анализ, аудит на предприятиях. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 496 с.

71. Эйсснер Ю.Н. Организационно-экономические измерения в планировании и управлении. JL: ЛГУ, 188. - 144 с.

72. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 560 е.: с ил. - (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

73. Chambers A.D. and Court J.M. Computer Auditing. Third Edition. -London: Pitman Publishing, 1991.

74. Enthoven A., Sokolov Y., Petrakov A. Doing business in Russia and other Soviet Repablics. Montvale, New Jersey: Institute of Management Accountants, 1992. - 259 p.

75. Hayward S. Audit guide. London: Butterworth and Co (publishers) Ltd, 1991/-291 p.

76. IF AC Handbook 1993. Technical pronouncements. N.Y, 1993, p.30.

77. Jenkins В., Cooke P., Quest P. An audit approach to computers. -London: Coopers and Lybrand, The Institute of Chartered Accountant in England and Wales, Chartered Accountants Hall, 1992. 572 p.

78. Leslie Donals A., Teitlebaum Albert D., Anderson Rodney J. Dollar-unit sampling: a practical guide for auditors. Toronto: Pitman, 1979. - 409 p.

79. Manual of auditing (The Coopers and Lybrand). London: Bookcraft (Bath) Ltd., 1992. - 1079 p.

80. Venables J., Impey K. Internal audit. London, Dublin and Edinbourgh: Butter - worths, 1991. - 502 p.

81. Webster's Dictionary. 1988 Edition, p.30.1. Периодика93.Аргументы и факты.

82. Аудит и финансовый анализ.95.Аудитор.96.Аудиторский вестник.97.Банковское дело в Москве.98.Бизнес и банки.99.Бухгалтерский учет.100.Деньги и кредит.101. Деньги.102.Завтра.103 .Консультант.

83. Налоги: Бюллетень ГНИ по СПб.

84. Налоги и бизнес: Бюллетень ГНИ по СПб.

85. Нормативные акты для бухгалтера.107.Финансовая газета.

86. Финансовая газета: Региональный выпуск.

87. Финансовые известия. 1 Ю.Финансы.111 .Экономика и жизнь. 112.Эксперт.

88. АССА: Students" newslertter.