



Н. А. Надольская, И. Е. Власова

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Екатеринбург
2019

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации



Уральский государственный экономический университет

Н. А. Надольская, И. Е. Власова

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Рекомендовано

Советом по учебно-методическим вопросам и качеству образования
Уральского государственного экономического университета
в качестве учебного пособия

Екатеринбург

Издательство Уральского государственного
экономического университета

2019

УДК 657(075)
ББК 65.052:65.053:65.298я73
Н17

Рецензенты:

кафедра учета, анализа и аудита Уральского федерального университета
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина
(протокол № 1 от 30 января 2019 г.)

кандидат экономических наук, аттестованный профессиональный бухгалтер,
доцент кафедры экономической теории Уральского института управления
Российской академии народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации
Ж. Р. Скребкова

Надольская, Н. А.

Н17 Бухгалтерский учет и анализ внешнеэкономической деятельности и валютных операций [Текст] : учеб. пособие / Н. А. Надольская, И. Е. Власова ; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Урал. гос. экон. ун-т. — Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2019. — 140 с.

В учебном пособии рассмотрены проблемы ведения внешнеэкономической деятельности с точки зрения бухгалтерского учета и анализа, применения российского и международного законодательства, регламентирующего этот вид деятельности. Изложенный теоретический материал и практические ситуации призваны помочь освоить ведение внешнеэкономической деятельности.

Учебное пособие предназначено для бакалавров, магистрантов, обучающихся по экономическим программам, также будет полезно преподавателям, профессиональным бухгалтерам и аудиторам.

УДК 657(075)
ББК 65.052:65.053:65.298я73

© Н. А. Надольская, И. Е. Власова,
2019
© Уральский государственный
экономический университет, 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	6
-----------------------	----------

Раздел 1 Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности и валютных операций

Глава 1. Понятие и нормативное регулирование внешнеэкономической деятельности и валютных операций.....	8
1.1. Понятие внешнеэкономической деятельности и валютных операций в действующем российском законодательстве	8
1.2. Государственное регулирование внешнеэкономической деятельности.....	10
1.3. Таможенное регулирование и таможенный контроль внешнеэкономической деятельности.....	11
1.4. Валютное регулирование и валютный контроль внешнеэкономической деятельности.....	13
1.5. Правила валютного контроля контрактов.....	16
Вопросы для самоконтроля	20
Глава 2. Правила оценки и учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	21
2.1. Принятие к учету активов и обязательств, стоимость которых выражается в иностранной валюте.....	21
2.2. Даты совершения операций в иностранной валюте.....	22
2.3. Пересчет валютных активов и обязательств	23
2.4. Учет курсовой разницы.....	24
2.5. Учет активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, с 1 января 2019 г.	26
Вопросы для самоконтроля	27

Глава 3. Особенности учета операций с валютными денежными средствами организации и расчетов с подотчетными лицами по загранкомандировкам.....	28
3.1. Классификация валютных счетов	28
3.2. Бухгалтерский учет операций на валютных счетах организации	29
3.3. Учет операций по покупке иностранной валюты	30
3.4. Учет операций по продаже иностранной валюты.....	31
3.5. Учет валютной наличности в кассе организации.....	36
3.6. Учет расчетов с подотчетными лицами с использованием платежных карт.....	38
3.7. Учет расчетов с подотчетными лицами по заграничным командировкам.....	38
Вопросы для самоконтроля	41
Глава 4. Особенности учета импортных операций	42
4.1. Понятие и оформление импорта товаров.....	42
4.2. Таможенные платежи при импорте.....	45
4.3. Общая схема бухгалтерского учета импорта товаров....	49
4.4. Бухгалтерские записи на счетах посредников по импорту товаров.....	51
Вопросы для самоконтроля	55
Глава 5. Особенности учета экспортных операций.....	56
5.1. Понятие и документальное оформление экспорта товаров.....	56
5.2. Общая схема учета экспортных операций	58
5.3. Учет операций у посредников по экспорту.....	60
Вопросы для самоконтроля	63

Раздел 2

Анализ внешнеэкономической деятельности

Глава 6. Организационно-методические принципы анализа внешнеэкономической деятельности.....	66
6.1. Сущность и значение экономического анализа в развитии внешнеэкономической деятельности	66
6.2. Классификация видов экономического анализа по исполнению контрактов организации.....	67
6.3. Методы и приемы экономического анализа внешнеэкономической деятельности.....	70

6.4. Информационное обеспечение анализа внешнеэкономической деятельности	80
Вопросы для самоконтроля	84
Глава 7. Анализ импортных операций	85
7.1. Понятие, основные этапы и направления анализа импортных операций.....	85
7.2. Факторный анализ показателей прибыли и рентабельности импортных операций.....	87
7.3. Факторный анализ эффективности импортных операций.....	90
Вопросы для самоконтроля	96
Глава 8. Экономический анализ экспортных операций.....	97
8.1. Понятие, основные направления и этапы анализа экспортных операций.....	97
8.2. Факторный анализ выполнения обязательств по экспортным операциям	98
8.3. Анализ динамики экспорта товаров и услуг	103
8.4. Анализ расходов по экспорту.....	108
8.5. Факторный анализ финансовых результатов от экспортных операций.....	112
8.6. Анализ эффективности экспортных операций.....	116
Вопросы для самоконтроля	120

Раздел 3

Учебный практикум

Задания по бухгалтерскому учету внешнеэкономической деятельности и валютных операций	122
Задания по анализу внешнеэкономической деятельности	128
Библиографический список.....	136

ВВЕДЕНИЕ

В связи с развитием внешнеэкономических связей на уровне государства, на уровне регионов и отдельных предприятий изучение основ бухгалтерского учета и экономического анализа внешнеэкономической деятельности (ВЭД) и валютных операций является обязательным элементом в подготовке профессионалов, специализирующихся в области мировой экономики.

Особенно возрастает роль и значение бухгалтерского учета и экономического анализа как одной из значимых функций управления внешнеэкономической деятельностью хозяйствующего субъекта.

Основываясь на современных принципах нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности и методах учета и анализа, авторы учебного пособия раскрывают порядок отражения в учете активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также методы оценки эффективности экспортно-импортных операций.

Значительная часть учебного пособия посвящена особенностям учета и анализа внешнеэкономической деятельности предприятий и их роли в управлении этой деятельностью, а также принципам аналитической оценки условий внешнеэкономических контрактов и вариантов сделок для обоснованного выбора управленческих решений.

Учебное пособие состоит из трех разделов. В первом разделе рассматривается порядок отражения активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Во втором разделе раскрываются методики экономического анализа и их особенности во внешнеэкономической деятельности. В третьем разделе приведены практические задания, позволяющие студенту освоить методы и методики учета и анализа внешнеэкономической деятельности.

РАЗДЕЛ 1

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

ГЛАВА 1

ПОНЯТИЕ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

1.1. Понятие внешнеэкономической деятельности и валютных операций в действующем российском законодательстве

Внешнеэкономическая деятельность (ВЭД) в современных рыночных условиях представляет собой отдельный вид деятельности любого хозяйствующего субъекта, сопряженный с предпринимательскими рисками.

Согласно Федеральному закону от 18 июля 1999 г. № 183-ФЗ «Об экспортном контроле» ВЭД определяется как «внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность, включая производственную кооперацию, в области международного обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (правами на них)». Данный Федеральный закон устанавливает основные виды и формы ВЭД (табл. 1).

Наиболее распространенным видом ВЭД является внешнеторговая деятельность (ВТД).

Порядок осуществления ВТД в Российской Федерации регламентирован Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (далее — Закон № 164-ФЗ).

**Виды и формы ВЭД
в соответствии с действующим законодательством**

Вид ВЭД	Форма ВЭД
Внешнеторговая деятельность	Экспортные сделки. Импортные сделки. Бартерные сделки
Международное разделение труда, производственная кооперация	Международная производственная кооперация. Совместное производство. Международный подряд. Совместные предприятия
Международное инвестиционное сотрудничество	Зарубежные инвестиции. Международные лизинговые сделки. Портфельные инвестиции
Валютные и финансово-кредитные операции	Предоставление и получение кредитов и займов. Купля-продажа валюты и валютных ценностей. Купля-продажа ценных бумаг на международных и отечественном рынках
Отношения с международными организациями	Оказание информационно-консультационных услуг. Франчайзинг. Совместное научно-исследовательское сотрудничество. Совместное сотрудничество (проекты) в области культуры, искусства, образования, здравоохранения, природопользования и природоохраны и т. д.

Внешнеторговая деятельность (ВТД) — деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью (п. 4 ст. 2 Закона № 164-ФЗ).

Под **внешней торговлей товарами** понимаются импорт и (или) экспорт товаров (п. 7 ст. 2 Закона № 164-ФЗ).

Импорт товара — ввоз товара в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе (п. 10 ст. 2 Закона № 164-ФЗ).

Под **экспортом товара** понимается вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе (п. 28 ст. 2 Закона № 164-ФЗ) или вывоз товара с таможенной территории Евразийского экономического союза на территорию третьих

стран без обязательства об обратном ввозе (п. 2 прил. № 7 к договору ЕАЭС).

1.2. Государственное регулирование внешнеэкономической деятельности

Как было сказано выше, основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности, порядок ее осуществления российскими и иностранными лицами, права, обязанности и ответственность органов государственной власти РФ и органов государственной власти субъектов РФ в области внешнеторговой деятельности определены Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности в РФ согласно ст. 12 Закона № 164-ФЗ осуществляется посредством:

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

Таможенно-тарифное регулирование является экономическим методом государственного регулирования внешнеторговой деятельности в РФ и согласно ст. 19 Закона № 164-ФЗ заключается в установлении в соответствии с международными договорами государств — членов ЕАЭС и (или) законодательством РФ ввозных и вывозных таможенных пошлин.

Таможенная пошлина, согласно Закону РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (далее — Закон № 5003-1), представляет собой обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза и в иных случаях, определенных в соответствии с международными договорами государств — членов Таможенного союза и (или) законодательством РФ.

Нетарифное регулирование — административное регулирование внешнеторговой деятельности в РФ, которое может осуществляться только в следующих случаях (ст. 20 Закона № 164-ФЗ):

— при установлении Правительством РФ в исключительных случаях не более чем на шесть месяцев временных ограничений или запретов экспорта товаров продовольственных либо иных товаров, а также ограничения импорта сельскохозяйственных товаров или водных биологических ресурсов (ст. 21 Закона № 164-ФЗ);

— при недискриминационном применении количественных ограничений (ст. 22 Закона № 164-ФЗ);

— при принятии решения о введении квот и определении Правительством РФ метода их распределения и установлении порядка проведения конкурсов и аукционов (ст. 23 Закона № 164-ФЗ);

— в случае лицензирования в сфере внешней торговли товарами (ст. 24 Закона № 164-ФЗ);

— при предоставлении исключительного права на экспорт и (или) импорт отдельных видов товаров (ст. 26 Закона № 164-ФЗ);

— при установлении специальных защитных мер, антидемпинговых и компенсационных мер при импорте товаров для защиты экономических интересов российских производителей товаров (ст. 27 Закона № 164-ФЗ).

1.3. Таможенное регулирование и таможенный контроль внешнеэкономической деятельности

Таможенный контроль проводится таможенными органами в соответствии с «Таможенным кодексом Евразийского экономического союза» [7] (далее — ТК ЕАЭС).

Объектами таможенного контроля являются (ст. 311 ТК ЕАЭС):

— товары, находящиеся под таможенным контролем;

— товары, помещенные под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, которые приобрели статус товаров Союза;

— товары, помещенные под таможенную процедуру реимпорта;

— товары для личного пользования, выпущенные в свободное обращение, а также товары, которые сохранили статус товаров Союза при их обратном ввозе на таможенную территорию Союза, — в течение трех лет;

— товары, находящиеся на таможенной территории Союза;

— таможенные и иные документы, представление которых таможенным органам предусмотрено в соответствии с международными договорами и актами в сфере таможенного регулирования;

— деятельность лиц, в том числе уполномоченных экономических операторов, связанная с перемещением товаров через таможенную границу Союза;

— сооружения, помещения и (или) открытые площадки, предназначенные для использования в качестве складов временного хранения, таможенных складов, свободных складов, магазинов беспошлинной торговли.

Таможенными органами применяются следующие **формы таможенного контроля** (ст. 322 ТК ЕАЭС):

— получение объяснений;

— проверка таможенных, иных документов и (или) сведений;

— таможенный осмотр;

— таможенный досмотр;

— личный таможенный досмотр;

— таможенный осмотр помещений и территорий;

— таможенная проверка.

1.4. Валютное регулирование и валютный контроль внешнеэкономической деятельности

Основным нормативным документом, регулирующим валютные операции в ВЭД, является Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон № 173-ФЗ).

Задачи валютного контроля заключаются в следующем:

— обеспечение соблюдения валютного законодательства при осуществлении валютных операций;

— определение соответствия проводимых валютных операций действующему законодательству и наличия необходимых для них лицензий и разрешений;

— проверка выполнения резидентами обязательств в иностранной валюте перед государством, а также обязательств по продаже иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации;

— проверка обоснованности платежей в иностранной валюте;

— проверка полноты и объективности учета и отчетности по валютным операциям, а также по операциям нерезидентов в рублях.

Валютный контроль в Российской Федерации осуществляется **Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля** (ст. 22 Закона № 173-ФЗ).

Органами валютного регулирования в Российской Федерации являются Центральный банк РФ и Правительство РФ (ст. 22 Закона № 173-ФЗ).

Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки и не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг, а также государственная корпорация развития «ВЭБ.РФ».

Валюта Российской Федерации:

а) денежные знаки в виде банкнот и монеты Банка России, находящиеся в обращении в качестве законного средства наличного платежа на территории РФ, а также изымаемые либо изъ-

ятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах.

Иностранная валюта:

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

б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

Внутренние ценные бумаги:

а) эмиссионные ценные бумаги, номинальная стоимость которых указана в валюте РФ и выпуск которых зарегистрирован в РФ;

б) иные ценные бумаги, удостоверяющие право на получение валюты РФ, выпущенные на территории РФ.

Внешние ценные бумаги — ценные бумаги, в том числе в бездокументарной форме, не относящиеся к внутренним ценным бумагам.

Валютные ценности — иностранная валюта и внешние ценные бумаги.

Резиденты:

а) физические лица, являющиеся гражданами РФ;

б) постоянно проживающие в РФ на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;

в) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ;

г) находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения резидентов;

д) дипломатические представительства, консульские учреждения РФ, постоянные представительства РФ при международных организациях, иные официальные представительства РФ, находящиеся за пределами территории Российской Федерации;

е) Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования.

Нерезиденты:

а) физические лица, не являющиеся резидентами (гражданами РФ);

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;

в) организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;

г) аккредитованные в РФ дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;

д) межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в РФ;

е) находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов;

ж) иностранные юридические лица, зарегистрированные в соответствии с Федеральным законом «О международных компаниях»;

и) иные лица.

Уполномоченные банки — кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством РФ и имеющие право на основании лицензий ЦБ РФ осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

Валютные операции:

а) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

б) приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных осно-

ваниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

в) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

г) ввоз в РФ и вывоз из РФ валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг;

д) перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ, и со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый за пределами территории РФ;

е) перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории РФ, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории РФ;

ж) перевод валюты РФ со счета резидента, открытого за пределами территории РФ, на счет другого резидента, открытый на территории РФ, и со счета резидента, открытого на территории РФ, на счет другого резидента, открытый за пределами территории РФ;

и) перевод валюты Российской Федерации со счета резидента, открытого за пределами территории РФ, на счет другого резидента, открытый за пределами территории РФ;

к) перевод валюты Российской Федерации со счета резидента, открытого за пределами территории РФ, на счет того же резидента, открытый за пределами территории РФ.

1.5. Правила валютного контроля контрактов

С 1 марта 2018 г. вступила в силу Инструкция Банка России от 16 августа 2017 г. № 181-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валют-

ным операциям, порядке и сроках их представления» с новыми правилами подачи сведений о валютных операциях. С этой даты банки присваивают уникальный номер не паспорту сделки, а самому договору (табл. 2).

Таблица 2

Валютный контроль ВЭД-контрактов

Основные положения законодательства	Содержание
Замена паспорта сделок	<p>1. Резиденты обязаны ставить договоры на учет в уполномоченных банках. Постановка на учет нужна, если сумма обязательств по договору не менее:</p> <ul style="list-style-type: none"> — 3 млн р. — для импортных контрактов и кредитных договоров; — 6 млн р. — для экспортных контрактов. <p>2. Сумму определяют на дату заключения соглашения или дату его последних изменений</p>
Сроки представления и перечень документов для регистрации договора	<p>1. Сроки направления документов для постановки договора на учет те же, что и при оформлении паспорта сделки.</p> <p>2. Для постановки на учет требуются договор и другие документы, на основании которых банк формирует раздел I ведомости банковского контроля. Конкретного перечня нет, уточнить его можно в банке.</p> <p>3. Вместо полного текста договора можно сдать выписку. В ней должна быть вся информация, необходимая для постановки договора на учет и валютного контроля:</p> <ul style="list-style-type: none"> — экспортеру, чтобы поставить контракт на учет, достаточно подать в банк информацию о нем; — договор нужно предъявить в банк не позднее 15 рабочих дней после даты его постановки на учет; — договор можно зарегистрировать на основании его проекта. <p>После подписания договора у резидента есть 15 рабочих дней на его передачу в банк.</p> <p>Датой подписания считается наиболее поздняя из следующих дат: составления, подписания, вступления в силу</p>

Продолжение табл. 2

Основные положения законодательства	Содержание
Дата регистрации договора банком	<p>Банк регистрирует договор не позднее следующего рабочего дня.</p> <p>Один день дается на то, чтобы сообщить компании уникальный номер договора.</p> <p>В некоторых случаях у одного договора может быть несколько уникальных номеров. Например, если он содержит условия и импортного контракта, и кредитного договора</p>
Справки о подтверждающих документах и о валютных операциях	<p>Участник сделки обязан сдавать справку о подтверждающих документах.</p> <p>Можно договориться с банком, чтобы он оформил справку сам.</p> <p>Справку о валютных операциях составлять не нужно</p>
Особенности для недорогих договоров	<p>Не надо отправлять в банк документы, связанные с проведением операций, если выполняются все следующие условия:</p> <ul style="list-style-type: none"> — сумма обязательств по договору — не более 200 тыс. р.; — по договору происходит зачисление иностранной валюты на транзитный счет резидента или списание средств с его валютного расчетного счета
Требование об указании во внешнеэкономических контрактах, заключаемых между резидентами и нерезидентами, конкретных сроков исполнения обязательств сторонами	<p>Резиденты должны предоставлять в уполномоченные банки информацию о конкретных сроках получения от нерезидентов иностранной валюты или валюты РФ за исполнение обязательств по внешнеэкономическому контракту, а также информацию о конкретных сроках исполнения нерезидентами обязательств по внешнеэкономическим контрактам путем передачи резидентам товаров, выполнения для них работ, оказания им услуг, передачи им информации и результатов интеллектуальной деятельности в счет осуществленных резидентами авансовых платежей</p>
Перечень оснований для отказа в осуществлении уполномоченными банками валютных операций	<p>1. Банки не будут проводить операции, если они не отвечают требованиям к валютным операциям между резидентами, если они нарушают требования по использованию счетов резидентов в иностранных банках и если операции нарушают нормы о правах и обязанностях резидентов, установленные соответственно ст. 9, 12 и 14 Закона № 173-ФЗ.</p>

Окончание табл. 2

Основные положения законодательства	Содержание
	<p>2. Банки будут отказывать в проведении валютных операций, если они не отвечают требованиям иных актов валютного законодательства РФ, если документы, представленные резидентом, не отвечают требованиям Закона № 173-ФЗ, а также в случае непредставления документов, перечисленных в ч. 4 ст. 23 Закона № 173-ФЗ.</p> <p>3. Резиденты будут уведомляться банками об отказе в осуществлении валютной операции в письменной форме не позднее рабочего дня со дня принятия соответствующего решения</p>

Сроки подачи документов в банк представлены в табл. 3.

Таблица 3

Нормативные сроки подачи документов в банк

Вид операции	Крайний срок подачи документов в банк
Списание денег со счета резидента в банке	Дата представления распоряжения о списании
Зачисление денег на счет резидента в банке	15 рабочих дней с даты поступления средств
Расчеты через счет резидента в банке-нерезиденте	30 рабочих дней после окончания месяца, в котором средства списаны с такого счета или зачислены на него
Ввоз (вывоз) декларируемых товаров	Дата подачи документов таможенникам
Ввоз (вывоз) недеклаируемых товаров	15 рабочих дней после окончания месяца, в котором оформлены подтверждающие документы
Выполнение работ, оказание услуг, передача информации и результатов интеллектуальной деятельности	15 рабочих дней после окончания месяца, в котором оформлены подтверждающие документы

Вопросы для самоконтроля

1. Понятие ВЭД в российском законодательстве.
2. Виды и формы ВЭД.
3. Основные нормативные документы, регулирующие ВЭД.
4. Понятие внешнеэкономической деятельности и методы ее государственного регулирования.
5. Понятие, цели и формы таможенного контроля в РФ. Нормативное регулирование.
6. Понятие валютных ценностей и валютных операций. Основные методы идентификации.
7. Резиденты РФ и нерезиденты РФ: понятие, особенности осуществления валютных операций и валютного контроля.
8. Органы и агенты валютного контроля, их права и обязанности.
9. Понятие внешнеэкономического контракта, основные положения.
10. Особенности валютного контроля контрактов ВЭД.

ГЛАВА 2

ПРАВИЛА ОЦЕНКИ И УЧЕТА АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

2.1. Принятие к учету активов и обязательств, стоимость которых выражается в иностранной валюте

Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитывают в бухгалтерском учете и отражают в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденным приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н. Последние изменения, внесенные приказом Минфина России от 9 ноября 2017 г. № 180н, вступили в силу с 1 января 2019 г.

Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, принимаются к учету по официальному или согласованному курсу, действующему на дату совершения операции, **а в случае отсутствия такого курса — по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из курсов иностранных валют, установленных ЦБ РФ** (п. 5 ПБУ 3/2006, действует с 1 января 2019 г.).

Кроме этого аналитический учет ведут в иностранной валюте (Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации).

Под **официальным курсом** понимается курс ЦБ РФ, действующий на дату совершения операции.

Согласованный курс валюты определяется сторонами в договоре.

Расчеты на территории РФ осуществляются в рублях (ст. 140, 317 ГК РФ) [1]. Согласно п. 2 ст. 317 ГК РФ, в денежном обязательстве можно предусмотреть, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте (у. е.). При этом необходимо согласовать курс валюты (у. е.) по отношению к рублю и момент его определения.

Если курс не согласован или не установлен законом, подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты (у. е.) на день платежа.

Средний курс валюты. При незначительном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период (п. 6 ПБУ 3/2006).

2.2. Даты совершения операций в иностранной валюте

Дата совершения операции в иностранной валюте — день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции (табл. 4).

Таблица 4

Даты совершения валютных операций

Операция	Дата совершения операции
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 — дата выписки банка
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации — дата приходного/расходного кассового ордера

Окончание табл. 4

Операция	Дата совершения операции
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
В том числе:	
— импорт материально-производственных запасов (МПЗ)	Дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов
— импорт услуги	Дата признания расходов по услуге — дата акта оказанных услуг
— 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, др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов
Начисление таможенных платежей	Дата регистрации декларации на товары
Начисление задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал компании в иностранной валюте	Дата получения компанией статуса юридического лица

2.3. Пересчет валютных активов и обязательств

Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в бухгалтерском учете подлежат пересчету в рубли по официальному или согласованному курсу или кросс-курсу **как минимум дважды:**

- 1) на дату совершения операции;
- 2) на отчетную дату (последний день месяца).

Пересчету в рубли на отчетную дату подлежат следующие активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте:

- денежные средства в кассе и на валютных счетах (50, 52);
- переводы в пути (счет 57);
- депозиты и специальные банковские счета (55);
- финансовые вложения (58);
- счета расчетов (60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 75, 76, 79).

Все остальные статьи отчетности пересчету на отчетную дату не подлежат и отражаются в учете и отчетности один раз по официальному, кросс-курсу или согласованному курсу на дату совершения операции.

Не подлежат пересчету на отчетную дату:

- авансы, уплаченные поставщику в иностранной валюте;
- авансы, полученные от контрагентов в иностранной валюте;
- акции, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

При этом авансы, полученные и уплаченные, подлежат пересчету по официальному курсу на дату их возврата при расторжении договора.

2.4. Учет курсовой разницы

В результате пересчета валютных активов и обязательств в рубли по официальному или согласованному курсу возникает курсовая разница.

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.

Курсовая разница отражается в том отчетном периоде, когда она возникла, в составе прочих доходов или расходов на счете 91:

- Дт 50 (52, 60, 62, 66, 76...) Кт 91.1 — положительная курсовая разница;

— Дт 91.2 Кт 50 (52, 60, 62, 66, 76...) — отрицательная курсовая разница.

В отчете о финансовых результатах положительные курсовые разницы показывают по стр. 2340 «Прочие доходы», отрицательные курсовые разницы — по стр. 2350 «Прочие расходы».

Курсовая разница по вкладам в уставный капитал. Если учредители внесли в качестве вклада в уставный капитал иностранную валюту, в учете может возникнуть курсовая разница.

Курсовая разница по вкладам в уставный капитал относится на добавочный капитал (п. 14 ПБУ 3/2006). При этом делается проводка:

— Дт 75.1 Кт 83 — положительная курсовая разница;

— Дт 83 Кт 75.1 — отрицательная курсовая разница.

Операции в иностранной валюте, если ее курс по отношению к рублю не установлен. В этом случае возможно произвести следующие действия:

— перевести не котируемую Банком России валюту в конвертируемую валюту — в доллары США (письмо Банка России от 14 января 2010 г. № 6-Т);

— пересчитать полученную сумму в рубли.

Пример 1. Как учесть операцию в инвалюте без указания ее курса к рублю.

ООО «Бухгалтер» 20 декабря отчетного года получило выручку в сумме 50 000 никарагуанских золотых кордоб. Курс никарагуанских золотых кордоб к рублю не установлен.

Курс доллара США к никарагуанской золотой кордобе — 26 NIO/USD.

Курс доллара США к рублю, установленный Банком России, — 61 р./USD.

Бухгалтеру ООО «Бухгалтер» необходимо произвести следующие действия:

— перевести сумму выручки в доллары США:

$50\,000\text{ NIO} : 26\text{ NIO/USD} = 1\,923,08\text{ USD}$;

— перевести полученную сумму в рубли:

$1\,923,08\text{ USD} \times 61\text{ р./USD} = 117\,307,88\text{ р.}$

2.5. Учет активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, с 1 января 2019 г.

Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, 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 (п. 16 ПБУ 3/2006).

Пересчет выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от ведения организацией деятельности за пределами РФ, 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 РФ, в рубли, отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность организации.

Такая разница подлежит зачислению в добавочный капитал организации.

При прекращении организацией деятельности за пределами Российской Федерации (полном или частичном) часть добавочного капитала, соответствующая сумме курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности, **присоединяется к финансовому результату организации в качестве прочих доходов или прочих расходов.**

Приведенный выше порядок учета может применяться также в отношении сегмента, в котором основные операции (приобретение и продажа товаров, работ, услуг, получение кредитов и займов, предоставление займов, иное) осуществляются преимущественно в иностранной валюте, **независимо от осуществления таких операций за пределами или в пределах Российской Федерации.**

Вопросы для самоконтроля

1. Форма оценки принятия к учету активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.
2. Перечислите и дайте определения валютных курсов, по которым могут учитываться активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте.
3. Дайте определение даты совершения валютных операций.
4. Перечислите даты совершения валютных операций.
5. Дайте определение курсовой разницы и назовите способы ее учета.
6. Перечислите статьи отчетности, подлежащие пересчету на отчетную дату.
7. Перечислите статьи отчетности, не подлежащие пересчету на отчетную дату.
8. Назовите особенности пересчета активов и обязательств организации по ее деятельности за рубежом.

ГЛАВА 3

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ВАЛЮТНЫМИ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ ОРГАНИЗАЦИИ И РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ ПО ЗАГРАНКОМАНДИРОВКАМ

3.1. Классификация валютных счетов

Валютные счета подразделяются на:

- валютные счета внутри страны;
- валютные счета за рубежом.

Валютные счета внутри страны организации открывают в уполномоченных банках без ограничения.

Валютные счета за рубежом открываются российскими организациями для ведения деятельности за рубежом: в уведомительном порядке (в течение одного месяца), если банк инкорпорирован в стране, входящей в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или в Группу разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), или в разрешительном порядке, если банк инкорпорирован в стране, не входящей ни в одну из этих организаций.

Валютные счета как внутри страны, так и за рубежом подразделяют на моновалютные и мультивалютные.

Моновалютные счета предназначены для осуществления расчетов в одном виде валюты по одному валютному счету.

Мультивалютные счета предназначены для осуществления расчетов в нескольких видах валюты по одному валютному счету одновременно.

Валютные счета внутри страны подразделяются на транзитные и текущие.

Транзитный валютный счет — это счет специального целевого назначения, который служит для идентификации поступлений иностранной валюты в пользу организации и учета валютных операций. Банк открывает и закрывает такой счет самостоятельно при открытии и закрытии текущего валютного счета (п. 2.1 Инструкции Банка России от 30 марта 2004 г. № 111-И).

Текущие валютные счета предназначены для идентификации поступлений иностранной валюты в пользу резидентов и в целях учета валютных операций.

Уполномоченные банки открывают резидентам (юридическим лицам и физическим лицам — индивидуальным предпринимателям) на основании договора банковского счета текущий (расчетный) валютный счет и в связи с этим одновременно транзитный валютный счет.

Как правило, текущие счета используются для осуществления расчетов с нерезидентами без ограничений и расчетов с резидентами по операциям, установленным законодательством.

3.2. Бухгалтерский учет операций на валютных счетах организации

Бухгалтерский учет операций на валютных счетах ведут, согласно Плану счетов, на счете 52 [16].

К счету 52 следует открыть субсчета:

— 52.1 «Валютные счета внутри страны»;

— 52.2 «Валютные счета за рубежом».

К субсчету 52.1 можно открыть субсчета второго порядка:

— 52.1.1 «Текущий валютный счет»;

— 52.1.2 «Транзитный валютный счет».

Бухгалтерские записи по движению средств на валютном счете делают одновременно в рублях и в иностранной валюте (п. 20 ПБУ 3/2006, п. 24 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности). Для этого пересчитывают зачисленную или списанную сумму в рубли по официальному курсу Банка России,

действующему на дату совершения операции (п. 4, 5, 6, 7 ПБУ 3/2006, приложение к ПБУ 3/2006), по дате выписки банка.

Пересчет валюты на счетах в банках в рубли организации обязаны осуществлять на дату совершения операции и на каждую отчетную дату, а по усмотрению организации — на любую другую дату в соответствии с учетной политикой.

Открыть счета в банке можно в различных валютах (долларах США, евро и др.). Операции по каждому виду валюты учитываются отдельно (табл. 5).

Таблица 5

Бухгалтерские записи по учету операций на валютном счете

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступили валютные средства от покупателя (заказчика)	52	62
Поступили валютные средства в возмещение убытков (по выставленной претензии или в виде страхового возмещения)	52	76.2 (76.1)
Зачислена на валютный счет приобретенная валюта	52	57 (76)
Поступили заемные средства в иностранной валюте	52	66 (67)
Перечислена оплата поставщику (подрядчику, исполнителю)	60	52
Выплачены суммы в иностранной валюте в возмещение убытков	76	52
Возвращен заем (кредит) в иностранной валюте, уплачены проценты по займу (кредиту) в валюте	66 (67)	52
С валютного счета списана валюта для продажи	57 (76)	52

3.3. Учет операций по покупке иностранной валюты

Купить иностранную валюту фирма может только через банк в безналичном порядке (ст. 11 Закона № 173-ФЗ).

Обычно коммерческие банки покупают валюту на бирже, а биржевой курс, как правило, выше курса Банка России. Сумму к перечислению согласовывают с банком.

Операции по покупке валюты отражают проводками:

— **Дт 57 Кт 51** — перечислены средства для покупки валюты исходя из коммерческого курса покупки;

— **Дт 52.1.1 Кт 57** — приобретенная банком валюта зачислена на текущий валютный счет по официальному курсу на дату покупки;

— **Дт 91.2 (57) Кт 57 (91.1)** — отражена разница между коммерческим курсом покупки валюты и официальным курсом ЦБ РФ.

За проведение операции по покупке валюты банк удерживает комиссионное вознаграждение. В бухгалтерском учете сумма комиссионного вознаграждения может быть включена в стоимость материальных ценностей, приобретаемых за иностранную валюту, или отнесена на прочие расходы:

— **Дт 08 (07, 10, 15, 41) Кт 51 (52.1.1, 57)** — комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты отнесено на увеличение стоимости МПЗ или ОС;

— **Дт 91.2 Кт 51** — комиссионное вознаграждение по покупке валюты отнесено на прочие расходы.

3.4. Учет операций по продаже иностранной валюты

Продажа российскими организациями иностранной валюты за рубли в соответствии с действующим законодательством осуществляется в добровольном порядке без ограничений по мере необходимости (обязательная продажа валютной выручки отменена в РФ с 2005 г.). Причем такая продажа должна осуществляться только через уполномоченные банки в безналичном порядке, как правило, по коммерческому курсу продажи.

В настоящее время на практике применяют два основных метода учета операций по продаже иностранной валюты.

Метод 1. На счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются и расходы, и доходы, связанные с продажей иностранной валюты:

— **Дт 52.Тр Кт 62, 66, 76** — зачислена валюта на транзитный валютный счет организации по официальному курсу на дату зачисления;

— **Дт 57 Кт 52.Тр** – перечислена валюта или ее часть для продажи по официальному курсу на дату списания;

— **Дт 52.Тр (91) Кт 91 (52.Тр)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница по транзитному валютному счету на дату списания;

— **Дт 76 Кт 91** — начислен доход (выручка) от продажи валюты исходя из коммерческого курса продажи;

— **Дт 51 Кт 76** — поступила выручка (коммерческий эквивалент) от продажи иностранной валюты;

— **Дт 57 (91) Кт 91 (57)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница по средствам в пути на дату продажи валюты;

— **Дт 91 Кт 57** — списана себестоимость проданной валюты на дату продажи;

— **Дт 91 Кт 76** — начислено вознаграждение банку за продажу валюты;

— **Дт 76 Кт 51, 52.Тр, 52.Тек** — оплачено вознаграждение банку с в соответствии с договором;

— **Дт 91 (99) Кт 99 (91)** — финансовый результат от продажи валюты.

Пример 2. Учет операции по продаже иностранной валюты за рубли (метод 1).

На транзитный валютный счет организации 15.02.20XX поступила выручка в размере 80 000 дол. США. Компания решила продать 60 000 дол., а 20 000 дол. оставить на валютном счете. Поручение на продажу валюты направлено в банк 17.02.20XX. Валюта была продана 18.02.20XX по курсу 72,15 р./дол.

Комиссия за продажу валюты составила 0,35 % от суммы поручения на продажу. По условиям договора с банком эта сумма списана им с рублевого счета в день продажи валюты по курсу Банка России на дату списания.

Валюту на банковских счетах организация пересчитывает в рубли ежемесячно.

Курс Банка России составлял:

на 15.02.20XX — 79,4951 р./дол.;

на 17.02.20XX — 76,2450 р./дол.;

на 18.02.20XX — 77,8503 р./дол.;

на 29.02.20XX — 75,0903 р./дол.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки (при этом записи по валютным счетам будут отражаться и в рублях, и в валюте расчетов) (табл. 6).

Таблица 6

Бухгалтерские записи (метод 1)

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
На дату зачисления валютной выручки (15.02.20XX)			
Поступила выручка (80 000 дол. × 79,4951 р./дол.)	52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	6 359 608,00
На дату направления в банк поручения на продажу валюты (17.02.20XX)			
Отражена отрицательная разница от переоценки средств на транзитном валютном счете (80 000 дол. × (76,2450 р./дол. – 79,4951 р./дол.))	91.2 «Прочие расходы», субсчет «Курсовые разницы»	52, субсчет «Транзитный валютный счет»	260 008,00
Часть валютной выручки переведена на текущий валютный счет (20 000 дол. × 76,2450 р./дол.)	52, субсчет «Текущий валютный счет»	52, субсчет «Транзитный валютный счет»	1 524 900,00
Списана часть валютной выручки, подлежащая продаже (60 000 дол. × 76,2450 р./дол.)	57 «Переводы в пути», субсчет «Продажа валюты»	52, субсчет «Транзитный валютный счет»	4 574 700,00
Вместо счета 57 «Переводы в пути» можно использовать счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком по операциям по продаже иностранной валюты».			
Если валюта продается в день подачи в банк поручения на продажу, то счет 57 или 76 можно не использовать			
На дату продажи валюты (18.02.20XX)			
Отражена положительная курсовая разница от переоценки валюты в пути (60 000 дол. × (77,8503 р./дол. – 76,2450 р./дол.))	57, субсчет «Продажа валюты»	91.1 «Прочие доходы», субсчет «Курсовые разницы»	96 318,00
Списана сумма проданной валюты (60 000 дол. × 77,8503 р./дол.)	91.2 «Прочие расходы», субсчет «Продажа валюты»	57, субсчет «Продажа валюты»	4 671 018,00
Зачислены рубли, полученные от продажи валюты (60 000 дол. × 72,15 р./дол.)	51 «Расчетные счета»	91.1 «Прочие доходы», субсчет «Продажа валюты»	4 329 000,00
Списана комиссия банка за продажу валюты (60 000 дол. × 0,35 % × 77,8503 р./дол.)	91.2 «Прочие расходы», субсчет «Банковские расходы»	51 «Расчетные счета»	16 348,56

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
<p>Если банк зачисляет на расчетный счет рубли от продажи валюты уже за минусом комиссии, то вместо последних двух проводок нужно будет сделать три следующие:</p> <p>— Дт 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком по операциям по продаже иностранной валюты», Кт 91-1 «Прочие доходы», субсчет «Продажа валюты» — на сумму рублей, полученную от продажи валюты (4 329 000,00 р.);</p> <p>— Дт 91.2 «Прочие расходы», субсчет «Банковские расходы», Кт 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком по операциям по продаже иностранной валюты» — на сумму удержанной комиссии (16 348,56 р.);</p> <p>— Дт 51 «Расчетные счета» Кт 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком по операциям по продаже иностранной валюты» — на сумму, зачисленную на счет, за минусом комиссии (4 312 651,44 р. (4 329 000,00 р. – 16 348,56 р.))</p>			
На последнее число месяца (28.02.20XX)			
Отражена отрицательная курсовая разница от переоценки средств на текущем валютном счете (20 000 дол. × (75,0903 р./дол. – 76,2450 р./дол.))	91.2 «Прочие расходы», субсчет «Курсовые разницы»	52, субсчет «Текущий валютный счет»	23 094,00

Метод 2. На счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражается только финансовый результат операции по продаже иностранной валюты:

— **Дт 52.Тр Кт 62, 66, 76** — зачислена валюта на транзитный валютный счет организации по официальному курсу на дату зачисления;

— **Дт 57 Кт 52.Тр** — перечислена валюта или ее часть для продажи по официальному курсу на дату списания;

— **Дт 52.Тр (91) Кт 91 (52.Тр)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница по транзитному валютному счету на дату списания;

— **Дт 51 Кт 57** — поступила выручка (коммерческий эквивалент) от продажи иностранной валюты исходя из коммерческого курса продажи;

— **Дт 57 (91) Кт 91 (57)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница, связанная с покупкой валюты, по средствам в пути;

— **Дт 91 Кт 76** — начислено вознаграждение банку за продажу валюты;

— **Дт 76 Кт 51, 52.Тр, 52.Тек** — оплачено вознаграждение банку с в соответствии с договором;

— **Дт 91 (99) Кт 99 (91)** — общий финансовый результат от продажи валюты.

Пример 3. Учет операции по продаже иностранной валюты за рубли (метод 2).

Воспользуемся условиями предыдущего примера, дополнив их.

Допустим, что 03.03.20XX организация направила в банк поручение на продажу оставшихся 20 000 дол. Валюта была продана в этот же день по курсу 71,25 р./дол. Комиссия за продажу валюты составила 80 дол. (0,4 %) и была списана с рублевого счета 03.03.20XX по курсу Банка России на эту дату. Курс Банка России на 03.03.20XX составлял 73,6256 р./дол.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки (при этом записи по валютным счетам будут отражаться и в рублях, и в валюте расчетов (табл. 7).

Бухгалтерские записи (метод 2)

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
На дату продажи валюты (03.03.20XX)			
Отражена отрицательная курсовая разница от переоценки средств на текущем валютном счете (20 000 дол. × (73,6256 р./дол. – 75,0903 р./дол.))	91.2 «Прочие расходы», субсчет «Курсовые разницы»	52 «Валютные счета», субсчет «Текущий валютный счет»	29 294,00
Списана сумма проданной валюты (20 000 дол. × 73,6256 р./дол.)	57 «Переводы в пути», субсчет «Продажа валюты»	52, субсчет «Текущий валютный счет»	1 472 512,00
Зачислены рубли, полученные от продажи валюты (20 000 дол. × 71,25 р./дол.)	51 «Расчетные счета»	57, субсчет «Продажа валюты»	1 425 000,00
Отражен убыток от продажи валюты (20 000 дол. × (71,25 р./дол. – 73,6256 р./дол.))	91.2 «Прочие расходы», субсчет «Продажа валюты»	57, субсчет «Продажа валюты»	47 512,00
Списана комиссия банка за продажу валюты (80 дол. × 73,6256 р./дол.)	91.2 «Прочие расходы», субсчет «Банковские расходы»	51 «Расчетные счета»	5 890,05

3.5. Учет валютной наличности в кассе организации

Наличные расчеты в иностранной валюте на территории Российской Федерации запрещены. Тем не менее наличную иностранную валюту, приобретенную в банке, можно использовать на оплату командировочных расходов по загранкомандировкам.

Стоимость денежных знаков, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли по официальному курсу Банка России.

Такой пересчет проводят:

- на дату приходавания или выдачи из кассы иностранной валюты;
- на дату составления бухгалтерской отчетности.

Также пересчет наличной иностранной валюты в рубли может проводиться по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Банком России.

Иностранная валюта не признается наличными деньгами в Российской Федерации. Однако поступление и расходование наличных денежных средств в иностранной валюте можно отражать на отдельных листах кассовой книги по видам иностранных валют.

Появление курсовой разницы не является поступлением или расходом валюты. Это лишь рост (уменьшение) рублевого эквивалента в связи с ростом (падением) курса доллара по отношению к рублю. Поэтому на сумму образовавшейся курсовой разницы составляют бухгалтерскую справку.

При росте курса иностранной валюты на сумму курсовой разницы делается запись в графе «Приход» кассовой книги, при его падении — в графе «Расход».

Ответственность за сохранность валюты, которая находится в кассе, несет кассир.

Бухгалтерские записи операций с наличной валютой:

— **Дт 50.Вал Кт 52.Тек** — поступила наличная валюта в кассу организации по официальному курсу на дату выписки банка;

— **Дт 71 Кт 50.Вал** — выдана валюта под отчет работнику на командировку по курсу ЦБ РФ на дату выдачи по расходному кассовому ордеру;

— **Дт 50.Вал (91) Кт 91 (50.Вал)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница на дату выдачи валюты под отчет;

— **Дт 50.Вал Кт 71** — возвращена неизрасходованная часть валюты подотчетным лицом на дату возврата (приходного ордера);

— **Дт 50.Вал (91) Кт 91 (50.Вал)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница на дату внесения валюты подотчетным лицом.

3.6. Учет расчетов с подотчетными лицами с использованием платежных карт

Организация, направляя своего сотрудника в командировку, может выдать ему денежные средства под отчет посредством банковской карты. Корпоративная банковская карта позволяет работнику осуществлять необходимые в поездке расходы либо непосредственно с использованием банковской пластиковой карты в безналичном порядке, либо наличными, снятыми со счета карты в банкомате.

В бухгалтерском учете операции с корпоративными картами отражаются следующим образом:

— **Дт 55 Кт 51** — перечислены денежные средства с расчетного счета на банковский карточный счет;

— **Дт 55 Кт 52** — перечислены денежные средства с валютного счета на банковский карточный счет;

— **Дт 91 Кт 55** — оплачены услуги банка за обслуживание специального карточного счет.

— **Дт 71 Кт 50.3 «Денежные документы»** — выдана под отчет работнику организации расчетная банковская карта по номинальной стоимости;

— **Дт 71 Кт 57** — получены наличные денежные средства;

— **Дт 50.3 «Денежные документы» Кт 71** — возвращена расчетная банковская карта по номинальной стоимости подотчетным лицом.

3.7. Учет расчетов с подотчетными лицами по заграничным командировкам

Заграничная служебная командировка — поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы, за пределами Российской Федерации.

Правила направления сотрудников компаний в служебные командировки на территорию как РФ, так и иностранных государств закреплены в Положении об особенностях направления

работников в служебные командировки (утверждено постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749).

Состав расходов при командировках за рубеж (п. 23 Положения):

- расходы на проезд и наем жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне постоянного места жительства (суточные);
- расходы на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;
- обязательные консульские и аэродромные сборы;
- сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
- расходы на оформление обязательной медицинской страховки;
- иные обязательные платежи и сборы.

В соответствии с п. 26 Положения работник по возвращении из командировки обязан представить работодателю в течение трех рабочих дней авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах.

К авансовому отчету прилагаются документы о найме жилого помещения, фактических затратах на проезд (включая оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей) и об иных расходах, связанных с командировкой.

Если прилагаемые к авансовому отчету оправдательные документы составлены на иностранном языке, они должны быть переведены на русский язык. Перевод может быть сделан как профессиональным переводчиком, так и специалистом самой организации (письмо Минфина России от 20 апреля 2012 г. № 03-03-06/1/202).

Способы выдачи подотчетных сумм по заграничным командировкам:

- выдача наличной валюты из кассы организации (в кассу валюта поступает с текущего валютного счета организации в банке);
- перечисление иностранной валюты с текущего валютного счета организации на личный счет командированного лица;

- перечисление иностранной валюты на счет принимающей организации для командированного лица;
- перечисление иностранной валюты до востребования в банк-нерезидент на имя командированного лица;
- выдача работнику корпоративной платежной карты;
- перечисление на личную карту работнику рублей для использования в заграничной командировке.

Суточные во время заграничных командировок. Правила расчета суточных во время зарубежной командировки приведены в п. 17, 18 и 20 Положения. Суточные выплачиваются:

- при проезде по территории РФ — в порядке и размерах, которые предусмотрены для командировок в пределах территории РФ;

- при проезде по территории иностранного государства — в порядке и размерах, которые установлены для командировок на территории иностранных государств.

День пересечения Государственной границы РФ включается в дни, за которые суточные выплачиваются:

- в иностранной валюте — при следовании работника с территории РФ;

- в рублях — при следовании на территорию РФ.

Даты пересечения Государственной границы РФ определяются по отметкам пограничных органов в паспорте.

Если сотрудник выехал в командировку на территорию иностранного государства и в тот же день вернулся, суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50% нормы расходов на выплату суточных, определяемой коллективным договором или локальным нормативным актом для командировок на территории иностранных государств.

Бухгалтерский учет расчетов по заграничным командировкам ведется на счете 71 отдельно в рублях и в валюте.

В соответствии с п. 5, 7 ПБУ 10/99 [23] затраты организации на служебные командировки работников, в том числе в виде суточных, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности:

- **Дт 71 Кт 50.Вал** — выдана под отчет валюта из кассы по курсу ЦБ РФ на дату выдачи;

— **Дт 20, 26, 44, 91 Кт 71** — отражены расходы по командировке на дату утверждения авансового отчета.

В случае если у работника осталась неиспользованная валюта, она подлежит возврату. Данная сумма уже не может расцениваться в качестве аванса, в связи с чем при изменении за период нахождения в командировке курса валют курсовая разница с суммы возвращаемой валюты списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

— **Дт 50.Вал Кт 71** — возвращена неиспользованная часть подотчетных средств по официальному курсу на дату возврата;

— **Дт 71 (91) Кт 91 (71)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница на дату возврата не использованной в командировке валюты.

Вопросы для самоконтроля

1. Виды валютных счетов внутри страны: назначение, порядок открытия в банках, отчетность.
2. Виды валютных счетов за рубежом: назначение, порядок открытия в банках, отчетность.
3. Дайте понятие моновалютного и мультивалютного счетов.
4. На каком счете в бухгалтерском учете учитывают операции по валютным счетам? Приведите примеры учета.
5. Порядок учета покупки валюты.
6. Бухгалтерские записи по продаже валюты.
7. Бухгалтерские записи по учету операций с наличной валютой.
8. Понятие зарубежной командировки и нормативные акты, регламентирующие оформление документов по зарубежной командировке.
9. Дата и курс принятия расходов по загранкомандировкам.
10. Методы расчетов с подотчетными лицами по загранкомандировкам.
11. Курсовые разницы по расчетам с подотчетными лицами.

ГЛАВА 4

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

4.1. Понятие и оформление импорта товаров

Импорт товара — ввоз товара в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе (п. 10 ст. 2 Закона № 164-ФЗ).

Факт импорта фиксируется в момент пересечения товаром границы РФ.

Оформление импортных товаров определяется территорией, с которой ввозится товар. Если товар ввозится с территории стран ЕАЭС по контракту с резидентами этих стран, то таможенное оформление не производится. Если товар ввозится с территории других стран, то он подлежит таможенному оформлению в РФ и на процедуры таможенного оформления распространяются нормы Таможенного кодекса ЕАЭС (далее — ТК ЕАЭС).

Если товар подлежит таможенному оформлению, то при ввозе на территорию РФ импортер декларирует таможенную стоимость ввозимого товара, регистрирует **декларацию на товары** и оплачивает таможенные платежи.

В соответствии с ТК ЕАЭС таможенные платежи оплачиваются либо до ввоза товара, либо не позднее 15 дней с даты представления товаров к таможенному оформлению. Все таможенные платежи оплачиваются в рублях.

В состав импортных таможенных платежей могут входить:

- таможенная пошлина;
- акциз;
- НДС;
- сбор за таможенное оформление.

При регистрации Декларации на товары и декларировании стоимости товара различают **три стоимости импортного товара**.

1. **Контрактная** (фактурная) **стоимость** ввозимого товара — стоимость, которая отражена в контракте или счете поставщика (инвойс).

Эта стоимость применяется в целях бухгалтерского учета и формирования себестоимости ввозимого товара, а также в большинстве случаев является базой для расчета таможенной стоимости.

2. **Таможенная стоимость** ввозимого товара применяется только для расчета таможенных платежей. В зависимости от условий поставки может быть больше, меньше или равна контрактной стоимости товара.

3. **Статистическая стоимость** представляет собой контрактную стоимость товара, выраженную в долларах США, с учетом доставки товара до границы РФ.

Условия поставки товаров установлены Международными правилами толкования торговых терминов (ИНКОТЕРМС 2010) [4] и определяют (табл. 8):

— момент перехода рисков случайной гибели товаров от продавца к покупателю;

— распределение между ними обязательств по организации и оплате транспортных расходов и расходов по страхованию и экспедированию грузов.

Таблица 8

Условия поставки товаров по ИНКОТЕРМС 2010

Код	Расшифровка кода	Значение термина
EXW	Франко-завод (...название места)	Продавец считается выполнившим свои обязанности по поставке в момент предоставления товара в распоряжение покупателя на своем предприятии или в другом названном месте (например, на заводе, фабрике, складе и т. п.)
FCA	Франко-перевозчик (...название места)	Продавец доставляет прошедший таможенную очистку товар указанному покупателем перевозчику до названного места
FAS	Франко вдоль борта судна (...название порта отгрузки)	Продавец считается выполнившим поставку в момент, когда товар размещен вдоль борта судна на причале или лихтерах в указанном порту отгрузки

Код	Расшифровка кода	Значение термина
FOB	Франко-борт (...название порта отгрузки)	Продавец считается выполнившим поставку, когда товар перешел через поручни судна в названном порту отгрузки
CFR	Стоимость и фрахт (...название порта назначения)	Продавец считается выполнившим поставку, когда товар перешел через поручни судна в порту отгрузки. При этом продавец обязан оплатить расходы и фрахт, необходимые для доставки товара в названный порт назначения, однако риск потери или повреждения товара, а также любые дополнительные расходы, возникающие после отгрузки товара, переходят с продавца на покупателя
CIF	Стоимость, страхование и фрахт (...название порта назначения)	Продавец считается выполнившим поставку, когда товар перешел через поручни судна в порту отгрузки. Так же как и в предыдущем случае, продавец обязан оплатить расходы и фрахт, а перечисленные выше риски переходят к покупателю. Однако на продавца возлагается обязанность морского страхования
CIP	Фрахт/перевозка и страхование оплачены до (...название места назначения)	Продавец доставляет товар названному им перевозчику. Продавец обязан оплатить расходы, связанные с перевозкой товара до пункта назначения, а также заключить договор страхования и уплатить страховые взносы. Покупатель берет на себя все риски и любые дополнительные расходы после доставки товара таким образом
CPT	Фрахт/перевозка оплачены до (...название места назначения)	Продавец доставляет товар названному им перевозчику. Продавец обязан оплатить расходы, связанные с перевозкой товара до пункта назначения. Покупатель берет на себя все риски потери или повреждения товара, как и другие расходы, после передачи товара перевозчику
DAT	Поставка на терминале (...название терминала)	Продавец предоставляет товар в распоряжение покупателя не разгруженным с прибывшего транспортного средства
DAP	Поставка в пункте (...название пункта)	Продавец предоставляет товар в распоряжение покупателя готовым для разгрузки
DDP	Поставка с уплатой пошлины (...название места назначения)	Продавец предоставляет прошедший таможенную очистку и не разгруженный с прибывшего транспортного средства товар в распоряжение покупателя в названном месте назначения

Условия поставки не определяют момент перехода права собственности на товар.

Исходя из этого в контракте необходимо отдельно предусматривать момент перехода права собственности на товар.

В случае если этот момент контрактом не оговорен, применяется международная торговая практика (международный деловой оборот), согласно которой право собственности на товар от продавца к покупателю переходит одновременно с рисками случайной гибели товаров.

4.2. Таможенные платежи при импорте

Таможенная стоимость. Порядок определения таможенной стоимости отражен в Таможенном кодексе ЕАЭС.

Соглашением предусмотрено шесть методов определения таможенной стоимости:

- 1) по стоимости сделки с ввозимыми товарами;
- 2) по стоимости сделки с идентичными товарами;
- 3) по стоимости сделки с однородными товарами;
- 4) метод вычитания;
- 5) метод сложения;
- 6) резервный метод.

Основным методом расчета таможенной стоимости ввозимых товаров считается первый — по стоимости сделки с ввозимыми товарами (п. 15 ст. 38, ст. 39 ТК ЕАЭС).

Таможенная пошлина относится к таможенным платежам (до 2005 г. относилась к налогам). Таможенная пошлина определяется в соответствии с ТК ЕАЭС и Федеральным законом от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании».

Объектом обложения таможенной пошлиной являются товары, перемещаемые через таможенную границу.

База для исчисления таможенной пошлины зависит от вида товара и применяемых ставок.

Виды ставок таможенной пошлины предусмотрены в ст. 71 ТК ЕАЭС. К ним относятся:

- 1) адвалорные — в процентах от таможенной стоимости;

2) специфические — установлены в зависимости от физических характеристик в натуральном выражении (количества, массы, объема и т. д.) в евро и долларах;

3) комбинированные — сначала рассчитывается таможенная пошлина по адвалорной ставке, а затем по специфической. Уплате подлежит наибольшая из величин.

Порядок расчета таможенной пошлины (ТП) зависит от вида ставок.

1. Если ставка адвалорная, то:

$$ТП = \frac{ТС \times С}{100}, \quad (1)$$

где ТС — сумма таможенной стоимости; С — ставка таможенной пошлины, %.

2. Если ставка таможенной пошлины специфическая, то:

$$ТП = В_t \times С \times К_v, \quad (2)$$

где V_t — количественная или физическая характеристика товара в натуральном выражении; С — ставка таможенной пошлины в иностранной валюте, евро, дол.; K_v — курс иностранной валюты, установленный ЦБ РФ на дату регистрации таможенной декларации таможенным органом (если иное не предусмотрено ТК ТС или международными договорами государств — членов ТС).

Пример 4. Организация оптовой торговли ввезла на территорию РФ из третьей страны 1 500 ветровок, каждая из которых весом 0,8 кг. Таможенная стоимость ветровок — 37 500 р. Ставка таможенной пошлины — 10 % от таможенной стоимости, но не менее 2,25 евро за 1 кг. Ставка НДС — 20 %.

Определяем таможенную пошлину. По адвалорной ставке она составит 3 750 р. ($37\,500 \times 10 : 100$). По специфической ставке — 2 700 р. ($2,25 \times 1\,200$, где 1 200 р. — это количественная характеристика товара ($0,8 \times 1\,500$)).

Поскольку 3 750 р. больше 2 700 р., то уплате подлежит таможенная пошлина в размере 3 750 р.

Налоговая база по НДС — 41 250 р. ($37\,500 + 3\,750$), сумма НДС — 8250,0 р. ($41\,250 \times 20 : 100$).

Акцизы предусмотрены гл. 22 НК РФ. В настоящее время перечень подакцизных товаров охватывает 17 позиций (ст. 181 НК РФ) [5].

Три вида ставок акцизов (ст. 191 НК РФ):

- 1) твердые (специфические) в абсолютной сумме;
- 2) адвалорные, %;
- 3) комбинированные.

Налоговая база по подакцизным товарам:

а) объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении, если ставки налога твердые (специфические);

б) сумма таможенной стоимости и таможенной пошлины, если ставки налога адвалорные, %;

в) объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении при применении твердой (специфической) налоговой ставки и расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисленная исходя из максимальной розничной цены, при применении адвалорной ставки, %.

Пример 5. Организация оптовой торговли ввезла из третьей страны 1 500 пачек сигарет (30 000 шт.) одной марки, содержащих табак; таможенная стоимость — 105 000 р.

Ставка акциза за 1 000 шт. — 1 562 р. + 14,5 % расчетной стоимости, исчисленной исходя из максимальной розничной цены, но не менее 2 123 р. за 1 000 шт. (ст. 193 НК РФ). Максимальная розничная цена 1 пачки сигарет — 100 р. Таможенная пошлина — 2 евро за 1 000 шт. сигарет. Курс рубля по отношению к евро — 63 р. на дату регистрации таможенной декларации. Ставка НДС — 20 %.

Определяем таможенную пошлину. Она составит 3 780 р. ($2 : 1\,000 \times 30\,000 \times 63$).

Расчет суммы акциза:

а) по специфической ставке — 46 860 р. ($1\,562 : 1\,000 \times 30\,000$);

б) по адвалорной ставке — 21 750 р. ($100 \times 1\,500 \times 14,5 : 100$);

в) общая сумма акциза — 68 610 р. ($46\,860 + 21\,750$).

Сумма акциза не может быть менее 63 690 р. ($2\,123 : 1\,000 \times 30\,000$).

Следовательно, уплате подлежит сумма акциза в размере 68 610 р.

Налоговая база по НДС — 177 390 р. ($105\,000 + 68\,610 + 3\,780$).

Сумма НДС — 35 478 р. ($177\,390 \times 20 : 100$).

Сумма НДС по ввозимым товарам на территорию РФ определяется как произведение налоговой базы на ставку налога. Ставки налога 10 и 20 %.

НДС при ввозе (табл. 9):

— либо платится полностью;

- либо платится частично;
- либо не платится.

Таблица 9

Порядок уплаты НДС при импорте товаров

Порядок налогообложения	Таможенная процедура, под которую помещается ввозимый товар	Основание
Налог уплачивается в полном объеме	Выпуск товаров для внутреннего потребления	пп. 1 п. 1 ст. 151 НК РФ
	Переработка для внутреннего потребления	пп. 7 п. 1 ст. 151 НК РФ
Налог не уплачивается или уплачивается только его часть	Временный ввоз	пп. 5 п. 1 ст. 151 НК РФ
	Ввоз продуктов переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории	пп. 6 п. 1 ст. 151 НК РФ
Налог не уплачивается	Переработка на таможенной территории. Транзит. Таможенный склад. Реэкспорт. Беспошлинная торговля. Свободная таможенная зона. Свободный склад. Уничтожение. Перемещение припасов. Таможенное декларирование припасов. Отказ в пользу государства. Специальная таможенная процедура	пп. 4, 3 п. 1 ст. 151 НК РФ, п. 2 ст. 363, п. 3 ст. 202 ТК ТС
Уплачивается налог, от уплаты которого декларант был освобожден либо который был ему возвращен при экспорте	Реимпорт	пп. 2 п. 1 ст. 151 НК РФ

Сумма НДС, которую следует уплатить на таможне, определяется по следующей формуле (п. 5 ст. 166, абз. 3 п. 1 ст. 153, п. 1 ст. 160 НК РФ):

$$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{ТП} + \text{А}) \times \text{С}, \quad (3)$$

где (ТС + ТП + А) — налоговая база, в расчете которой участвуют ТС — таможенная стоимость ввозимого товара; ТП — сумма ввозной таможенной пошлины; А — сумма акциза; С — ставка НДС, % (10 или 20 %).

Пример 6. Организация оптовой торговли ввезла 500 пар обуви с верхом из натуральной кожи из третьей страны. Ставка таможенной пошлины — 1,5 евро за пару обуви. Курс рубля по отношению к евро — 63 р. за 1 евро, ставка НДС — 20%. Таможенная стоимость товара — 2 520 000 р.

В данном случае прежде всего необходимо определить таможенную пошлину, которая составит 47 250 р. ($1,5 \times 500 \times 63$).

Налоговая база по НДС — 2 567 250 р. ($2\,520\,000 + 47\,250$).

Сумма НДС — 513 450,0 р. ($2\,567\,250 \times 20 : 100$).

4.3. Общая схема бухгалтерского учета импорта товаров

Стоимость имущества, приобретенного по импортному контракту, формируется с учетом сумм таможенных пошлин и сборов, уплаченных при ввозе имущества на территорию РФ (п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 5, 6 ПБУ 5/01) [17; 20].

Договорная стоимость имущества, приобретенного по импортному контракту, пересчитывается в рубли по курсу иностранной валюты, установленному Банком России на дату принятия имущества к учету. Пересчет стоимости имущества после принятия его к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса иностранной валюты не производится (п. 4, 5, 6, 9, 10 ПБУ 3/2006) (табл. 10).

Таблица 10

Общая схема учета импорта товаров, в том числе через посредника

Дебет	Кредит	Содержание операций
76.Там	51	Уплачены ввозная таможенная пошлина и таможенный сбор
68.НДС	51	Уплачен «ввозной» НДС

Дебет	Кредит	Содержание операций
19.Там	68.НДС	Отражен НДС, уплаченный при ввозе и подлежащий вычету
08, 07, 10, 41	60	Приняты к учету товары по контрактной стоимости по курсу ЦБ РФ (или согласованному курсу) на дату перехода права собственности на товар согласно контракту (инвойсу поставщика)
08, 07, 10, 41 или 26, 44	76.Там	Суммы таможенных пошлин и сборов включены в фактические затраты, связанные с приобретением имущества, или отнесены на расходы (только в торговой организации, если это принято в ее учетной политике) по официальному курсу на дату регистрации декларации на товары
08, 07, 10, 41 или 26, 44	76.Ком	Принята к учету сумма вознаграждения посредника по импорту (комиссионера, поверенного, агента)
19.Ком	76.Ком	Принят к учету НДС по вознаграждению посредника
68.НДС	19.Там, 19.Ком	Принят к вычету «ввозной» НДС (при наличии у организации права на вычет)
60 (91.2)	91.1 (60)	На отчетную дату и (или) на дату погашения обязательства перед поставщиком отражена сумма положительной (отрицательной) курсовой разницы по расчетам с поставщиком
60	52	Перечислена оплата по договору поставщику

Бухгалтерские записи по учету импортных товаров по договору, предусматривающему оплату товаров авансом (полностью или частично).

Сумма перечисленной поставщику товара предоплаты (аванса) расходом не признается и учитывается в составе дебиторской задолженности (абз. 6, 7 п. 3, п. 16 ПБУ 10/99). Сумма перечисленной предоплаты принимается к учету в рублевой оценке по курсу, действующему на дату перечисления денежных средств. Возникшая при перечислении предоплаты дебиторская задолженность поставщика пересчету в связи с изменением курса не подлежит. Стоимость товара, которая оплачена организацией в предварительном порядке, принимается к учету в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату перечисления предоплаты, и в последующем не пересчитывается в связи с изменением курса иностранной валюты (п. 9, 10 ПБУ 3/2006) (табл. 11).

Таблица 11

Бухгалтерские записи при оплате импорта авансом

Дебет	Кредит	Содержание операций
60	52	Перечислена предоплата по договору поставщику
76	51	Уплачены ввозная таможенная пошлина и таможенный сбор
68	51	Уплачен «ввозной» НДС
19	68	Отражен НДС, уплаченный при ввозе и подлежащий вычету
41 (10, 07 и др.)	60	Принят к учету товар по контрактной стоимости по курсу ЦБ РФ на дату оплаты аванса. При частичной оплате товар принимают к учету по курсу ЦБ РФ на дату аванса + по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности по контракту
41 (10, 07 и др.)	76	Суммы таможенных пошлин и сборов включены в фактические затраты, связанные с приобретением имущества
68	19	Принят к вычету «ввозной» НДС (при наличии у организации права на вычет)
60 (91)	91 (60)	Отражена курсовая разница по расчетам с поставщиком по неоплаченной задолженности на дату оплаты или отчетную дату
60	52 (51, 55)	Оплачена задолженность поставщику по курсу ЦБ РФ на дату оплаты

4.4. Бухгалтерские записи на счетах посредников по импорту товаров

В соответствии с гражданским правом импортер может использовать любое из возможных посреднических соглашений — договор комиссии, договор поручения или агентский договор.

Договор комиссии. Гражданско-правовые основы договора комиссии установлены гл. 51 «Комиссия» ГК РФ. Сторонами данного соглашения являются комитент и комиссионер, который при совершении сделок с третьими лицами всегда действует от своего имени, но за счет комитента.

По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер.

Договор поручения. Отношения сторон при договоре поручения строятся на основании положений гл. 49 «Поручение» ГК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 971 ГК РФ по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Агентский договор. Этому виду гражданско-правового соглашения посвящена гл. 52 «Агентирование» ГК РФ.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

У всех типов посреднических сделок имеются общие характерные признаки:

— посредник всегда действует в интересах заказчика и за его счет;

— право собственности на импортируемые товары к посреднику не переходит;

— по общему правилу все посреднические договоры являются возмездными;

— посредник может принимать участие в расчетах между заказчиком и третьими лицами.

Согласно общему правилу валютные операции между резидентами запрещены (ст. 9 Закона № 173-ФЗ), кроме расчетов по посредническим договорам.

Необходимую для расчетов валюту посредник может как получить от импортера, так и самостоятельно приобрести в банке, получив от импортера денежные средства в рублях для исполнения договора.

Свое вознаграждение комиссионер также может получить в валюте. Так как право собственности на товар переходит от зарубежного продавца к импортеру, то посредник собственником товара не становится, он только совершает с товаром все необходимые действия.

Так как ввезенный товар принадлежит комитенту, то он помещается комиссионером на ответственное хранение, т. е. отражается за балансом на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», а затем передается собственнику товаров (п. 155 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н).

Об исполнении комиссионного поручения посредник информирует импортера специальным отчетом, обязанность по представлению которого установлена ст. 999 ГК РФ.

При заключении договора комиссии стороны должны предусмотреть сроки представления отчета посредником и принятия его комитентом-импортером. В противном случае будет применяться общее правило — отчет считается принятым в течение тридцати дней со дня его получения.

В качестве расходов, подлежащих возмещению посреднику, при импорте товаров, помимо стоимости самого товара, обычно выступают расходы, связанные с приобретением валюты, — прибыль или убыток, образующиеся при отклонении курса покупки валюты от курса, установленного ЦБ РФ, таможенные платежи.

После того как отчет принят комитентом, посредник в учете отражает выручку от оказания посреднической услуги и начисляет НДС при условии, что является его плательщиком.

С точки зрения посредника все курсовые разницы, возникающие при импорте через посредника, делятся на собственные и принадлежащие будущему собственнику импортного товара. В качестве своих курсовых разниц посредником рассматриваются исключительно курсовые разницы, относящиеся к его валютным обязательствам, т. е. к сумме комиссионного вознаграждения, установленного в валюте.

Все остальные курсовые разницы, возникающие в ходе исполнения договора, представляют разницы комитента — собственника приобретаемых товаров и, следовательно, относятся посредником на расчеты с импортером.

Бухгалтерские записи у посредника, в расчетах не участвующего.

— Дт 62 (76) Кт 90.1 — начислено вознаграждение посреднику на дату утверждения отчета посредника или любую иную согласованную договором дату.

— Дт 90.2 Кт 26, 44 — списаны собственные расходы посредника по импортной сделке, не возмещаемые по условиям контракта собственником импортного товара.

— Дт 90.3 Кт 68 — начислен НДС по вознаграждению.

— Дт 90.9 (99) Кт 99 (90.9) — финансовый результат посредника в конце отчетного периода.

— Дт 51, 52.1.Тр, 55 Кт 62, 76 — зачислено вознаграждение посредника по официальному или согласованному курсу на дату зачисления.

— Дт 62, 76 (91) Кт 91 (62, 76) — положительная или отрицательная курсовая разница по расчетам с собственником импортного товара на дату зачисления средств или на любую иную дату.

Записи у посредника, в расчетах участвующего.

В этом случае на счетах посредника отражаются все расчеты с поставщиком и покупателем импортного товара.

Курсовые разницы, возникающие по таким расчетам, могут отражаться по правилам бухгалтерского учета на счете 91 либо по условиям договора на расчетах с собственником импортного товара.

— Дт 51, 52.1.Тр Кт 76.Комиссионер — зачислены деньги на счет посредника для приобретения товара по импорту в соответствии с условиями договора.

— Дт 52.1.Тек Кт 52.1.Тр — зачислена валюта на текущий валютный счет посредника по официальному курсу на дату зачисления.

Курсовые разницы по транзитному валютному счету.

— Дт 52.1.Тр (91) Кт 91 (52.1.Тр) — отражены курсовые разницы по правилам бухгалтерского учета.

— Дт 52.1.Тр (76.Комитент) Кт 76.Комитент (52.1.Тр) — курсовые разницы отнесены на счет собственника импортного товара по условиям контракта.

— Дт 60, 76.Там Кт 52.1.Тек, 51 — оплачен счет поставщика и таможенные платежи по курсу на дату оплаты.

— Дт 002 — принят к забалансовому учету импортный товар по контрактной стоимости на дату поступления на таможду.

— Дт 76.Комитент Кт 60, 76.Там, 90.1 — утвержден отчет посредника.

— **Кт 002** — списаны затраты на приобретение импортного товара, таможенные расходы, начислено вознаграждение, передан импортный товар собственнику.

— **Дт 90.2 Кт 26, 44** — списаны собственные расходы посредника, не возмещаемые собственником импортного товара по условиям контракта.

— **Дт 90.3 Кт 68** — начислен НДС по вознаграждению.

— **Дт 90.9 (99) Кт 99 (90.9)** — отражен финансовый результат посредника в конце отчетного периода.

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимают под импортом товара?
2. Дайте определение товара в целях ВЭД.
3. Назовите основные процедуры, связанные с импортом товаров.
4. Перечислите возможные таможенные платежи при импорте товаров. Чем они могут определяться?
5. Каковы процедуры импорта товаров из ЕАЭС и каким документом они регламентируются?
6. Дайте определение фактурной (контрактной) стоимости товара. В каком документе эта стоимость отражается?
7. Дайте определение таможенной стоимости импортного товара. В каких целях она применяется?
8. Основные методы расчета таможенной стоимости импортных товаров.
9. Основные методы расчета таможенного НДС при ввозе товаров.
10. Общая схема учета импортных товаров: бухгалтерские счета, себестоимость, курсовые разницы.
11. Отличительные особенности бухгалтерского учета на счетах посредника по импорту.

ГЛАВА 5

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

5.1. Понятие и документальное оформление экспорта товаров

Согласно Федеральному закону от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешне-торговой деятельности» (далее — Закон № 164-ФЗ) под **экспортом товара** понимается вывоз товаров из РФ без обязательств обратного ввоза. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения границы РФ.

С точки зрения оформления экспортные товары подразделяют на:

- подлежащие таможенному оформлению;
- не подлежащие таможенному оформлению — вывоз товаров в страны ЕАЭС.

При вывозе товаров за пределы ЕАЭС экспортер декларирует стоимость товаров и оформляет декларацию на товары на основе контракта с иностранным покупателем, составленного в письменной форме.

Одновременно с оформлением декларации на товары платятся таможенные платежи по экспорту, которые включают в себя таможенную пошлину и сбор за таможенное оформление.

Вывозные таможенные пошлины являются одним из видов таможенных платежей (ст. 46 ТК ЕАЭС) и уплачиваются в рублях на счет Федерального казначейства при вывозе товаров за пределы таможенной территории ЕАЭС (п. 5 ст. 61 ТК ЕАЭС).

Ставка вывозной таможенной пошлины установлена либо в процентах от таможенной стоимости, либо в российских рублях, либо в евро, либо в долларах США.

Ставки таможенных пошлин бывают трех видов:

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

2) специфические — установленные в зависимости от физических характеристик в натуральном выражении (количества, массы, объема и т. д.);

3) комбинированные — сочетающие ставки, установленные как в процентах от таможенной стоимости, так и в зависимости от физического показателя.

Для исчисления суммы вывозной таможенной пошлины при экспорте товаров в большинстве случаев оперируют тремя величинами: таможенной стоимостью, весом, ставкой пошлины.

Таможенная стоимость вывозимых товаров определяется в соответствии с постановлением Правительства РФ от 6 марта 2012 г. № 191 (ред. от 12 августа 2015 г.) «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации» (далее — Правила).

Методы определения таможенной стоимости оцениваемых (вывозимых) товаров (п. 6–10 Правил):

1) по стоимости сделки с вывозимыми товарами;

2) по стоимости сделки с идентичными товарами;

3) по стоимости сделки с однородными товарами;

4) метод сложения;

5) резервный метод.

Если таможенная стоимость товаров не определяется и не заявляется согласно действующему законодательству, то при вывозе из РФ таких товаров в качестве таможенной стоимости при таможенном декларировании используется стоимость, приведенная в коммерческих или иных документах, относящихся к ним.

Налогообложение реализации товаров на экспорт. Операции по реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, облагаются НДС по ставке 0 % (пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ)

При реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, налогоплательщик вправе отказаться от при-

менения нулевой ставки НДС. В этом случае налогообложение производится по ставке 20 (10) % в зависимости от вида вывозимого товара (п. 2, 3, 7 ст. 164 НК РФ).

Для подтверждения налоговой ставки 0 % поставщик должен подготовить и передать в налоговый орган определенный пакет документов (ст. 165 НК РФ). Подтверждающие документы представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с момента помещения товаров под таможенную процедуру экспорта (п. 9 ст. 165 НК РФ).

5.2. Общая схема учета экспортных операций

Выручка от реализации товаров на экспорт является доходом от обычных видов деятельности и признается на дату их реализации (на дату перехода права собственности на товары к покупателю) (п. 5, 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в размере договорной стоимости, пересчитанной в рубли по официальному курсу иностранной валюты, который установлен ЦБ РФ на дату реализации товаров (п. 6, 6.1 ПБУ 9/99, п. 4, 5, 6 ПБУ 3/2006, Приложение к ПБУ 3/2006). В последующем выручка от реализации товаров не пересчитывается в связи с изменением курса иностранной валюты.

Бухгалтерские записи по учету экспорта товаров:

— **Дт 76.Там Кт 51** — уплачены возможные таможенные платежи, связанные с экспортом;

— **Дт 45 Кт 41, 43** — отгружен на экспорт товар по себестоимости;

— **Дт 44 Кт 76** — приняты к учету таможенная пошлина, сбор за таможенное оформление на дату регистрации декларации на товары;

— **Дт 44 Кт 60, 76.Прочие** — отнесены на расходы, связанные со сбытом, услуги посредника, декларанта, транспортных организаций и прочие услуги, связанные с экспортом;

— **Дт 62 Кт 90.1** — принята к учету экспортная выручка по контрактной стоимости по официальному или согласованному

курсу в соответствии с контрактом или международным правилом перехода рисков;

— **Дт 90.2 Кт 44, 45** — списана полная фактическая себестоимость отгруженных на экспорт товаров;

— **Дт 90.9 (99) Кт 99 (90.9)** — отражен финансовый результат экспортера в конце отчетного периода;

— **Дт 52.Тр, 55, 51 Кт 62** — зачислена экспортная выручка на транзитный валютный счет, в аккредитив или на расчетный счет на дату зачисления в соответствии с контрактом;

— **Дт 62 (91) Кт 91 (62)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница на дату погашения задолженности (отчетная дата).

В прим. 5 к прил. № 1 к приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н вывозные таможенные пошлины не именованы в числе сумм, исключаемых при формировании показателя выручки, наряду с НДС и акцизами.

Согласно официальным разъяснениям (письмо Минфина России от 9 января 2013 г. № 07-02-18/01) вывозные таможенные пошлины, уплачиваемые организацией в связи с перемещением товаров через таможенную границу, не уменьшают выручку, отражаемую в Отчете о финансовых результатах. В таком случае указанные суммы могут отражаться по стр. 2210 «Коммерческие расходы» как связанные с продажей товаров.

Однако в соответствии с п. 3 и 6 ПБУ 9/99 экспортные пошлины исключаются при определении суммы выручки. Инструкцией по применению Плана счетов для учета сумм экспортных пошлин предлагается открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 90.5 «Экспортные пошлины», а не использовать счет 44 «Расходы на продажу».

Точка зрения Минфина России, изложенная в письме от 9 января 2013 г. № 07-02-18/01, в большей степени соответствует современному международному подходу к учету экспортных пошлин.

5.3. Учет операций у посредников по экспорту

Правовые особенности совершения сделок, в том числе в ВЭД, с привлечением посредников рассмотрены в гл. 4 настоящего учебного пособия.

Современные подходы к бухгалтерскому учету операций на счетах посредников по экспорту определяются участием или неучастием посредников в расчетах (так же как и при операциях по импорту).

Записи у посредника по экспорту, участвующего в расчетах.

— **Дт 004** — принят к забалансовому учету товар, предназначенный экспортеру, по счету и накладной экспортера на дату принятия на учет.

— **Дт 62 Кт 76.Комитент** — отгружен на экспорт товар по контрактной стоимости по официальному или согласованному курсу на дату выпуска товара из таможни РФ.

— **Кт 004** — списаны отгруженные на экспорт товары.

— **Дт 51, 52.Тр Кт 62** — зачислена экспортная выручка на расчетный счет или валютный счет посредника на дату зачисления.

Курсовая разница:

— **Дт 62 (91) Кт 91 (62)** — положительная или отрицательная курсовая разница отнесена на доходы или расходы посредника по правилам бухгалтерского учета

или

— **Дт 62 (76.Комитент) Кт 76.Комитент (62)** — положительная или отрицательная курсовая разница отнесена на расчеты собственником экспортного товара по условиям контракта;

— **Дт 76.Комитент Кт 51, 52.Тр** — перечислена экспортная выручка на счет собственника экспортного товара на дату перечисления за минусом вознаграждения посредника, установленного контрактом на дату перечисления;

— **Дт 76.Комитент Кт 90.1** — начислено вознаграждение посредника на дату утверждения отчета посредника либо любую другую согласованную контрактом дату.

Курсовая разница по транзитному валютному счету на дату перечисления выручки собственника экспорта товара:

— **Дт 52.Тр (91) Кт 91 (52.Тр)** — положительная или отрицательная курсовая разница отнесена на доходы или расходы посредника по условиям контракта;

— **Дт 76.Комитент (91) Кт 91 (76.Комитент)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница по расчету с собственником экспортного товара на дату перечисления валютной выручки и дату утверждения отчета посредника (признание вознаграждения);

— **Дт 90.2 Кт 20, 26 или 44** — списаны собственные расходы по экспорту, не возмещаемые собственником экспортного товара по условиям контракта;

— **Дт 90.3 Кт 68** — начислен НДС по вознаграждению;

— **Дт 90.9 (99) Кт 99 (90.9)** — отражен финансовый результат посредника в конце отчетного периода.

Записи на счетах посредника, в расчетах не участвующего.

В этом случае посредник отражает на своих счетах вознаграждение по контракту в качестве выручки и собственные расходы, связанные со сделкой и не компенсируемые собственниками товара по условиям контракта:

— **Дт 76.Комитент Кт 90.1** — начислено вознаграждение на дату утверждения отчета посредника или любую иную дату, определенную договором;

— **Дт 90.2 Кт 20, 26, 44** — списаны собственные расходы по экспорту, не возмещаемые собственником экспортного товара по условиям контракта;

— **Дт 90.3 Кт 68** — начислен НДС по вознаграждению;

— **Дт 90.9 (99) Кт 99 (90.9)** — отражен финансовый результат посредника в конце отчетного периода;

— **Дт 51, 52.Тр Кт 76.Комитент** — начислено вознаграждение на счет посредника на дату зачисления;

— **Дт 76.Комитент (91) Кт 91 (76.Комитент)** — отражена положительная или отрицательная курсовая разница по расчетам с собственником экспортного товара.

Пример 7. ООО «Комитент» заключило договор комиссии с ООО «Комиссионер». По его условиям ООО «Комиссионер» должно экспортировать партию товара стоимостью 100 000 дол. США. Вознаграждение по

средника составляет 23 600 дол. США, в том числе НДС — 3 600 дол. США.

18.05.20XX — товар получен комиссионером.

24.05.20XX — ООО «Комиссионер» реализовало товар иностранному покупателю.

25.05.20XX — на валютный счет комиссионера поступила оплата, и в этот же день банк по распоряжению комиссионера перечислил ООО «Комитент» его выручку за вычетом комиссионного вознаграждения — 76 400 дол. США (100 000 дол. США — 23 600 дол. США).

Предположим, что курс дол. США, установленный ЦБ РФ, составил:

— на 18.05.20XX — 64 р. за 1 дол. США;

— на 24.05.20XX — 63,6 р. за 1 дол. США;

— на 25.05.20XX — 62,9 р. за 1 дол. США.

Рабочим планом счетов ООО «Комиссионер» предусмотрено, что расчеты с комитентом ведутся на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому открыты следующие субсчета:

— 76.5 «Расчеты с комитентом за экспортируемые товары»;

— 76.6 «Расчеты с комитентом по сумме вознаграждения».

В бухгалтерском учете ООО «Комиссионер» операции по продаже экспортного товара будут выглядеть следующим образом.

18.05.20XX:

Дт 004

— 6 400 000 р. (100 000 дол. США × 64 р. за 1 долл. США) — получен товар по договору комиссии.

24.05.20XX:

Дт 62 Кт 76.5

— 6 360 000 р. (100 000 дол. США × 63,6 р. за 1 дол. США) — отражена задолженность перед комитентом за экспортный товар;

Кт 004

— 6 400 000 р. — списан товар в момент отгрузки иностранному покупателю;

Дт 76.6 Кт 90.1

— 1 500 960 р. (23 600 дол. США × 63,6 р. за 1 дол. США) — отражена выручка от оказания посреднических услуг исходя из курса, действующего на дату отгрузки;

Дт 90.3 Кт 68

— 228 960 р. (3 600 дол. США × 63,6 р. за 1 дол. США) — начислен НДС исходя из курса, действующего на дату оказания услуги.

25.05.20XX:

Дт 52 Кт 62

— 6 290 000 р. (100 000 дол. США × 62,9 р. за 1 дол. США) — зачислена экспортная выручка на валютный счет посредника;

Дт 76.5 Кт 62

— 70 000 р. (100 000 дол. США × (63,6 р. за 1 дол. США — 62,9 р. за 1 дол. США)) — отрицательная курсовая разница, возникшая в результате колебания курса, отнесена на расчеты с комитентом;

Дт 76.5 Кт 76.6

— 1 484 440 р. (23 600 дол. США × 62,9 р. за 1 дол. США) — удержано комиссионное вознаграждение из суммы экспортной выручки;

Дт 76.5 Кт 52

— 4 805 560 р. (76 400 дол. США × 62,9 р. за 1 дол. США) — перечислена выручка от продажи товара за минусом комиссионного вознаграждения комитенту;

Дт 51 Кт 52

— 1 484 440 р. (23 600 дол. США × 62,9 р. за 1 дол. США) — на расчетный счет зачислена сумма комиссионного вознаграждения;

Дт 91.2 Кт 76.6

— 16 520 р. (23 600 дол. США × (63,6 р. за 1 дол. США — 62,9 р. за 1 дол. США)) — возникшая в результате колебания курса валюты отрицательная курсовая разница учтена в составе прочих расходов посредника.

В налоговом учете ООО «Комиссионер» включило в состав доходов вознаграждение в сумме 1 500 960 р., а возникшая отрицательная курсовая разница в размере 16 520 р. учтена им в составе внереализационных расходов.

Таким образом, в учете посредника отражаются исключительно его курсовые разницы, возникающие при оплате в валюте его комиссионного вознаграждения, все остальные курсовые разницы отражаются в учете собственника товаров, т. е. экспортера.

Вопросы для самоконтроля

1. Понятие и документальное оформление экспорта товаров.
2. Понятие и методы определения таможенной стоимости экспортного товара.
3. Таможенные платежи при экспорте товаров: порядок расчета и бухгалтерского учета.
4. Особенности документального оформления вывоза товаров в ЕАЭС.
5. Даты признания выручки и расходов по экспорту товаров.
6. Бухгалтерские записи у посредника по экспорту, участвующего в расчетах.
7. Бухгалтерские записи у посредника по экспорту, не участвующего в расчетах.

РАЗДЕЛ 2

АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ГЛАВА 6

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

6.1. Сущность и значение экономического анализа в развитии внешнеэкономической деятельности

Экономический анализ представляет собой научный способ исследования сущности экономических явлений и процессов во всем многообразии их связей и зависимостей.

Экономический анализ как практика — это вид управленческой деятельности, который предшествует принятию управленческих решений во внешнеэкономической деятельности хозяйствующего субъекта.

Цель анализа внешнеэкономической деятельности — получение наиболее информативных параметров, дающих объективное представление о состоянии валютных и экспортно-импортных операций организации, ее прибылях и убытках от внешней торговли, изменениях в структуре активов и пассивов, в расчетах с дебиторами и кредиторами, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Изучение способов и приемов анализа внешнеэкономической деятельности позволяет осуществить оценку состояния и эффективности данного направления деятельности организаций, проанализировать экспорт и импорт в вертикальном и горизонтальном аспектах, выявить факторы, влияющие на развитие внешней и валютной политики хозяйствующего субъекта.

Предметом анализа ВЭД является изучение методов и приемов и их особенностей в отношении разных объектов внешнеэкономической деятельности.

Объектами анализа ВЭД являются:

- внешнеторговый оборот экспорта и импорта со странами дальнего и ближнего зарубежья;
- экспорт продукции, товаров, работ;
- импорт продукции, товаров, работ;
- экспорт и импорт услуг (деловых услуг, услуг связи, финансовых услуг, услуг в области образования, услуг в области здравоохранения и социального обеспечения, транспортных услуг и др.);
- инвестиции из-за рубежа и за рубеж в иностранной валюте;
- денежные средства на транзитных и текущих валютных счетах в иностранной валюте и др.

Основные задачи ВЭД:

- а) объективная оценка экспорта товаров (работ, услуг) и определение его доли в общем объеме производства продукции в стране, а также оценка динамики этих показателей;
- б) объективная оценка динамики импорта товаров (работ, услуг) и определение доли импортированной продукции в общем объеме потребления на внутреннем рынке;
- в) обобщение результатов анализа ВЭД с помощью методов и системы показателей эффективности использования ресурсов;
- г) объективная оценка влияния внешнеэкономических операций на финансовое положение, платежеспособность и рентабельность организации, связанной с ВЭД.

6.2. Классификация видов экономического анализа по исполнению контрактов организации

Наиболее полно сущность и содержание экономического анализа раскрывается при изучении его видов.

В зависимости от времени проведения экономического анализа ВЭД относительно времени исполнения обязательств по

контрактам различают: предварительный, текущий (оперативный) и последующий анализ.

Предварительный анализ проводится до осуществления внешнеэкономических операций и необходим для выявления и изучения различных вариантов внешнеторговых сделок, базисных условий контрактов, оценки платежеспособности и финансовой надежности потенциальных зарубежных партнеров.

Текущий (оперативный) анализ необходим для принятия оперативных решений в процессе внешнеторговой сделки и для изучения условий реального выполнения сторонами договорных обязательств, соблюдения графиков поставок, расчетов и платежей. Результаты данного анализа используются для предъявления претензий зарубежным партнерам по выполнению ими договорных обязательств.

Последующий анализ направлен на подведение итогов выполнения заключенных внешнеэкономических контрактов и внешнеэкономической деятельности организации в целом. Результаты данного анализа позволяют выявить факторы, которые оказали влияние на ВЭД, определить резервы и разработать мероприятия по повышению эффективности ВЭД.

Кроме перечисленных видов экономического анализа ВЭД в практике исполнения контрактных обязательств организациями используются современные виды анализа, позволяющие спрогнозировать результаты контракта, в частности ситуационный анализ.

Один из вариантов ситуационного анализа для прогнозирования возможных действий — метод сценариев. Существуют различные варианты моделирования условий, в которых происходит развитие современного мирового хозяйства.

Целью внешнеэкономического прогноза является определение величины экспорта и импорта и изучение результативного показателя на основе выбранных параметров, влияющих на эффективность ВЭД.

Рассмотрим алгоритм действий в условиях неопределенности, эта ситуация часто встречается на практике. Последовательность действий при проведении анализа ситуации в условиях неопределенности такова:

1) прогнозируются возможные исходы R_n , $n = 1, 2, \dots, n$; в качестве R могут выступать различные показатели, например прибыль;

2) каждому исходу присваивается соответствующая вероятность P_n причем

$$P_n = \sum_{k=1}^n P_k; \quad (4)$$

3) выбирается критерий (например, максимизация математического ожидания прибыли):

$$E(R) = \sum_{k=1}^n R_k P_k \rightarrow \max; \quad (5)$$

4) выбирается вариант, удовлетворяющий выбранному критерию.

Пример 8. Имеется два вида экспортируемого в различные страны дальнего зарубежья товара с одинаковой прогнозной суммой дохода, величина которого (млн р.) в каждом варианте неопределенна и представлена в виде распределения вероятностей (табл. 12).

Таблица 12

Простейший метод сценария по определению прибыли в условиях неопределенности

Продукция А		Продукция В	
Прибыль	Вероятность	Прибыль	Вероятность
40	0,10	30	0,15
45	0,20	40	0,15
50	0,40	50	0,30
55	0,20	60	0,45
60	0,10	90	0,10

Тогда значение математического ожидания прибыли для рассматриваемой продукции будет равно:

$$E(R_A) = 40 \times 0,10 + 45 \times 0,20 + 50 \times 0,40 + 55 \times 0,20 + 60 \times 0,10 = 50,0 \text{ млн р.};$$

$$E(R_B) = 30 \times 0,15 + 40 \times 0,15 + 50 \times 0,30 + 60 \times 0,45 + 90 \times 0,10 = 61,5 \text{ млн р.}$$

Таким образом, по критерию прибыли продукцию В следует признать более выгодной.

6.3. Методы и приемы экономического анализа внешнеэкономической деятельности

В экономической литературе раскрываются различные виды методов и приемов экономического анализа, все они применяются и в анализе ВЭД и делятся на две группы:

а) качественные приемы анализа (неформализованные приемы), основанные на описании процедур на логическом уровне, без помощи аналитических (математических) зависимостей, в их число включаются: разработка аналитических таблиц; сценариев проведения анализа; экспертные оценки;

б) количественные (формализованные) методы и приемы анализа, которые в свою очередь подразделяются на:

— количественные методы и приемы, используемые для оценки динамики и структуры экономических явлений и процессов: прием сравнений, расчет абсолютных и относительных отклонений, средних величин, методы финансовой математики;

— методы и приемы факторного анализа, используемые для количественной оценки влияния отдельных факторов на результирующие (обобщающие) показатели: индексный метод, метод элиминирования (в составе которого выделяют способы цепных подстановок, абсолютных, процентных и относительных разниц), интегральный и логарифмический методы;

— балансовый метод, применяемый при изучении соотношения двух групп взаимосвязанных показателей (итоги по группам должны быть равны между собой). Прием балансовой увязки используется при изучении функциональных аддитивных связей, в частности при анализе внешнеторгового оборота, а также в факторном анализе (общее изменение результирующего показателя должно равняться сумме изменений за счет отдельных факторов).

Методы и приемы экономического анализа ВЭД имеют следующие особенности:

- а) используют систему показателей по валютным и экспортно-импортным операциям;
- б) исследуют причины изменения системы показателей;
- в) выявляют взаимосвязи между внешнеторговыми операциями.

Система показателей внешнеэкономической деятельности формируется в ходе планирования, учета и анализа, разработки систем и подсистем экономической информации (табл. 13).

Таблица 13

**Классификация показателей
для анализа и оценки внешнеэкономической деятельности**

Группа показателей	Показатели
Абсолютные	Стоимость и физический объем экспорта; стоимостной и физический объем импорта; внешнеторговый оборот; сальдо внешней торговли
Относительные величины динамики	Среднегодовые темпы роста и прироста внешнеторгового оборота, экспорта и импорта
Относительные величины структуры	Индекс «географической концентрации» Херфиндаля (отражает особенности географической структуры); доля отдельных стран во внешнеторговом обороте страны (региона); индекс диверсификации экспорта (отражает особенности товарной структуры); индекс внутриотраслевой торговли Грубела — Ллойда; индекс внутриотраслевой торговли Вона; индекс структурных изменений во внешней торговле
Относительные величины интенсивности	Квоты (экспортная, импортная, внешнеторговая), объемы экспорта, импорта, внешнеторгового оборота на душу населения; экспортная квота страны и ее ВВП; импортная квота страны и ее ВВП; коэффициент опережения темпами роста импорта темпов роста ВВП; коэффициент опережения темпами роста экспорта темпов роста ВВП; коэффициент баланса для определения уровня внутриотраслевой специализации региона
Относительные величины эффективности	Индекс условий торговли; коэффициент покрытия экспорта импортом и коэффициент покрытия импорта экспортом; коэффициенты эластичности экспорта, импорта и внешнеторгового оборота; коэффициент эластичности экспорта/импорта; индексы цен, физического объема, стоимости экспорта/импорта
Относительные величины сравнения	Индекс сравнительного преимущества (RCA)

Анализ абсолютных показателей проводится горизонтальным, вертикальным или трендовым методом.

Горизонтальный и вертикальный методы анализа взаимно дополняют друг друга, и на их основе строится сравнительный аналитический баланс. Все показатели такого баланса можно разбить на три группы;

- 1) показатели структуры;
- 2) показатели динамики;
- 3) показатели структурной динамики.

Вариантом горизонтального анализа является трендовый анализ — сравнение каждой позиции отчетности с рядом предшествующих периодов цепным методом по отношению к периоду, принимаемому за базу, и определение тренда, т. е. основной тенденции динамики внешнеэкономической деятельности, очищенной от случайных влияний и индивидуальных особенностей отдельных периодов.

Трендовый анализ носит перспективный прогнозный характер, поскольку позволяет на основе изучения закономерности изменения показателей внешнеэкономической деятельности определить их величину на перспективу. Для этого рассчитывается уравнение регрессии, где в качестве переменной выступает анализируемый показатель объема экспорта или импорта, прибыли или рентабельности по внешнеторговым операциям, а в качестве фактора, под влиянием которого изменяется переменная, — временной интервал (годы, месяцы и т. д.). Уравнение регрессии дает возможность построить линию, отражающую теоретическую динамику анализируемого показателя рентабельности. Подставив в полученное уравнение регрессии порядковый номер планируемого года, рассчитывают прогнозное значение показателя внешнеэкономической деятельности.

В целом горизонтальный и вертикальный методы анализа показателей являются результативным средством для исследования внешнеэкономической деятельности организации.

Факторная модель — это математическая формула, отражающая реальные связи между результирующим показателем и взаимодействующими факторами.

Различают четыре типа факторных моделей:

1) *аддитивная* — взаимодействие факторов выражено в виде алгебраической суммы. Например, внешнеторговый оборот (ВТО):

$$\begin{aligned} & \text{ВТО, дол. США} = \\ & = \text{Экспорт, дол. США} + \text{Импорт, дол. США}; \end{aligned} \quad (6)$$

$$\begin{aligned} & \text{Сальдо ВТО, дол. США} = \\ & = \text{Экспорт, дол. США} - \text{Импорт, дол. США}. \end{aligned} \quad (7)$$

Данная факторная модель применима в том случае, если факторный и результирующий показатель имеют единое измерение — стоимостное или натуральное;

2) *мультипликативная* — взаимодействие факторов выражено в виде произведения. Например, экспортная валютная выручка в рублевом эквиваленте (B^3) вычисляется по формуле

$$B^3 = q \times P \times K, \quad (8)$$

где q — фактический объем поставок; P — цена; K — курс иностранной валюты;

3) *кратная* — взаимодействие факторов выражено в виде дроби. Например, коэффициент покрытия импорта экспортом ($K_{\text{покр}}$) определяется по формуле

$$K_{\text{покр}} = \frac{\text{Экспорт, дол. США (Э)}}{\text{Импорт, дол. США (И)}}; \quad (9)$$

4) *смешанные (комбинированные)* — взаимодействие факторов может выражаться комбинацией. Например:

$$K_{\text{покр}} = \frac{\text{Экспорт продукции, дол. США} + \text{Экспорт услуг, дол. США}}{\text{Импорт, дол. США (И)}}. \quad (10)$$

Все факторы, входящие в факторную модель, делятся по своему характеру на количественные, структурные и качественные.

Метод элиминирования включает следующие способы: цепных подстановок; абсолютных разниц и др.

Цепные подстановки — это последовательная замена базового значения анализируемого фактора его фактической величиной при неизменности значений всех остальных факторов. Число подстановок равно числу взаимодействующих факторов, количество расчетов — на единицу больше.

Влияние факторов на результирующий показатель определяется как разница между двумя соседними расчетами, при этом из последующего расчета вычитается предыдущий. Расчет начинается с независимого количественного фактора. Способ цепных подстановок применяется в любых типах факторных моделей, но имеет недостаток: неполное разложение отклонения результирующего показателя по факторам и наличие так называемого разлагаемого остатка.

Способ абсолютных разниц — модификация способа цепных подстановок. Количество расчетов равно числу взаимодействующих факторов. Недостаток этого способа в том, что его невозможно применять в кратных факторных моделях.

Интегральный метод применяется в любых типах факторных моделей. Недостаток этого метода в том, что для каждого типа факторных моделей необходимо наличие рабочих формул, что затрудняет его применение. Например, выручка экспорта при условии реализации на внутреннем рынке ($B^{\text{ЭВ}}$) определяется по формуле

$$B^{\text{ЭВ}} = Q \times C, \quad (11)$$

где Q — объем (количество) экспорта, шт.; C — внутренняя цена за шт., р.

Рабочие формулы для расчета двухфакторных моделей:

$$\Delta B^{\text{Э}}(Q) = \frac{(Q_1 - Q_0) \times C_0 + (\Delta Q \times \Delta C)}{2}; \quad (12)$$

$$\Delta B^{\exists}(C) = \frac{(C_1 - C_0) \times Q_0 + (\Delta Q \times \Delta C)}{2}. \quad (13)$$

Преобразование формулы для расчета двухфакторных моделей:

$$\Delta B^{\exists}(Q) = \frac{1}{2} \Delta Q \times (Q_0 + C_1); \quad (14)$$

$$\Delta B^{\exists}(C) = \frac{1}{2} \Delta C \times (Q_0 + C_1). \quad (15)$$

Во всех формулах расчета индексом «0» (ноль) обозначается базовое значение показателя, индексом «1» — фактическое значение за отчетный период.

Например, имеется факторная модель:

$$B^{\exists} = q \times P \times K.$$

Расчет влияния факторов цепными подстановками:

$$1) q_0 \times P_0 \times K_0 = B_0^{\exists};$$

$$2) q_1 \times P_0 \times K_0 = B_{\text{усл}_1}^{\exists};$$

$$3) q_1 \times P_1 \times K_0 = B_{\text{усл}_2}^{\exists};$$

$$4) q_1 \times P_1 \times K_1 = B_1^{\exists}.$$

Расчет влияния факторов:

1) изменение результирующего показателя за счет фактора q :

$$\Delta B^{\exists}(q) = B_{\text{усл}_1}^{\exists} - B_0^{\exists};$$

2) изменение результирующего показателя за счет фактора P :

$$\Delta B^{\exists}(P) = B_{\text{усл}_2}^{\exists} - B_{\text{усл}_1}^{\exists};$$

3) изменение результирующего показателя за счет фактора K :

$$\Delta B^{\exists}(K) = B_1^{\exists} - B_{\text{усл}_2}^{\exists}.$$

Сумма отклонений по факторам должна быть равна отклонению по результирующему показателю, т. е. составляется баланс отклонений:

$$\Delta B^{\exists}(q) + \Delta B^{\exists}(P) + \Delta B^{\exists}(K) = B_1^{\exists} + B_0^{\exists}. \quad (16)$$

Расчет влияния факторов способом абсолютных разниц:

- 1) $\Delta B^{\exists}(q) = (q_1 - q_0) \times P_0 \times K_0$ — влияние фактора q ;
- 2) $\Delta B^{\exists}(P) = q_1 \times (P_1 - P_0) \times K_0$ — влияние фактора P ;
- 3) $\Delta B^{\exists}(K) = q_1 \times P_1 \times (K_1 - K_0)$ — влияние фактора K .

Проверка расчетов проводится путем составления баланса отклонений.

Одним из направлений проведения анализа и совершенствования методики исследования межхозяйственных связей является внедрение экономико-математических моделей. Их применение повышает степень значимости анализа за счет расширения изучаемых факторов, выбора оптимального варианта использования имеющихся ресурсов, структуры внешнеторгового товарооборота, эффективности инвестиционной деятельности и т. д. Основная цель анализа — определение возможных форм и интенсивности участия страны в международном разделении труда и оценка экономических последствий внешних экономических связей. Математические методы опираются на методологию моделирования и научно обоснованную классификацию задач исследования ВЭД.

Моделирование экономических процессов является важным инструментом экономического анализа. Оно дает возможность получить четкое представление об исследуемых явлениях, охарактеризовать и количественно описать внутреннюю структуру и внешние связи. В экономическом анализе процессов ВЭД используются главным образом модели, описывающие изучаемые

мое явление с помощью уравнений, неравенств, функций и др., применение которых требует:

— системного подхода к изучению экономики страны с учетом межхозяйственных связей;

— разработки комплекса экономико-математических моделей, отражающих количественную характеристику внешнеэкономических процессов и задач, решаемых с помощью экономического анализа.

Важным моментом *первого этапа моделирования* является четкая формулировка конечной цели, а также определение критерия, по которому будут сравниваться различные варианты решения. В экономическом анализе такими критериями могут быть: наибольшая прибыль от внешнеторговых связей, наименьшие производственные и коммерческие издержки, объем экспорта и импорта и т. д. В задачах математического программирования такой критерий отражается целевой функцией, которую можно представить следующим образом:

$$L = \sum_{i=1}^n \Pi_j X_j \rightarrow \max, \quad (17)$$

где X_j — величина экспорта (т, шт. и т. д.) товара j -го вида; Π_j — прибыль, получаемая от реализации j -го товара.

В качестве ограничений при построении экономико-математической модели ВЭД выступает система неравенств, имеющая следующий вид:

$$\sum_{i=1}^n \mathcal{E}_{ij} X_j \leq w_i, \quad i = 1, 2, \dots, m, \quad (18)$$

где \mathcal{E}_{ij} — величина i -го ресурса на изготовление одной единицы j -й экспортируемой продукции; w_i — запасы ресурса i -го вида на рассматриваемый период времени.

Объединяя уравнение целевой функции и систему ограничений, получим линейную экономико-математическую модель ассортиментной задачи:

$$L = \sum_{i=1}^n \Pi_j X_j \rightarrow \max;$$

$$\sum_{i=1}^n \Theta_{ij} X_j \leq w_i, i = 1, 2, \dots, m;$$

$$X_j \geq 0, i = 1, 2, \dots, n.$$

Вторым этапом моделирования внешнеэкономических процессов является выбор наиболее рационального математического метода для решения задачи.

Третьим шагом является всесторонний анализ результата, полученного при изучении экономического процесса. Окончательным критерием достоверности и качества модели является практика, соответствие полученных результатов и выводов реальным условиям, содержательность полученных оценок.

В мировой практике широкое применение для прогнозирования также нашли: трендовые модели; функции экспорта и импорта (многофакторные модели); модели межотраслевого баланса; комплексные эконометрические модели; матричные модели международной торговли; оптимизационные модели.

Трендовые модели ($y = at + b$ и др.) экстраполируют тенденции изменения показателей, выявленные в прошлом и настоящем, на будущее. Эти модели используются на стадии составления инерционного прогноза.

Методы экстраполяции предполагают исследование тенденций изменения рядов динамики показателей, результатом чего является определение эмпирической зависимости показателя от фактора и прогнозирование (экстраполяция) по ней.

Определим прогнозную величину экспорта в 2019 г. на основе его динамики по годам, млрд дол. США: 2013 г. — 105,0; 2014 г. — 101,9; 2015 г. — 107,3; 2016 г. — 135,9; 2017 г. — 183,2; 2018 г. — 248,1.

На основе графического представления эмпирического ряда можно допустить линейную зависимость экспорта во времени:

$$y = at + b, \quad (19)$$

где t — номер года.

Представим данные в форме таблицы (табл. 14).

Т а б л и ц а 14

Анализ данных для определения линейной зависимости экспорта во времени

Год	Номер года X_i	Экспорт Y_i	$Y_i X_i$	X_i^2
2013	1	105,0	105,0	1
2014	2	101,9	203,8	4
2015	3	107,3	321,9	9
2016	4	135,9	543,6	16
2017	5	183,2	916,0	25
2018	6	248,1	1 488,6	36
<i>Всего</i>	<i>21</i>	<i>881,4</i>	<i>3 578,9</i>	<i>91</i>

Сформируем систему нормальных уравнений и решим ее:

$$\begin{aligned} 881,4 &= 6b + a21 \\ 3\,578,9 &= b21 + a91 \end{aligned} \rightarrow a = 170,6; b = -450,2.$$

Эмпирическая зависимость имеет вид:

$$y = 170,6t - 450,2.$$

Прогнозное значение экспорта в 2019 г. (в седьмом году по порядку) будет равно:

$$y = 170,6 \times 7 - 450,2 = 744,0 \text{ млрд дол. США.}$$

Математические функции широко применяются для прогнозирования экспорта и импорта в зарубежных странах. В общем виде их можно представить как функцию многих переменных:

$$\Xi(\mathbf{I}) = f(x_1, x_2, \dots, x_n), \quad (20)$$

где $\mathcal{E}(И)$ — объем экспорта (импорта) товаров; x_1, x_2, \dots, x_n — факторы, от которых зависит величина экспорта (импорта).

Совокупный экспорт i -й страны (\mathcal{E}_{it}) и совокупный импорт j -й страны (I_{jt}) в период t определяются по формулам:

$$\mathcal{E}_{it} = \sum \mathcal{E}_{ijt}, i = 1, \dots, n; \quad (21)$$

$$I_{jt} = \sum \mathcal{E}_{ijt}, j = 1, \dots, m, \quad (22)$$

где \mathcal{E}_{ijt} — экспорт i -й страны в j -ю страну-импортер в году t .

При расчетах и анализе результатов на каждом из этапов наряду с экономико-математическими методами используются экспертные оценки.

6.4. Информационное обеспечение анализа внешнеэкономической деятельности

Информационное обеспечение анализа внешнеэкономической деятельности представляет собой систему внешней и внутренней информации.

Классификация внешней информации по анализу внешнеэкономической деятельности представлена в табл. 15 в соответствии с утвержденными формами Росстата РФ.

Система внешних источников информации включает:

- Гражданский кодекс РФ;
- Таможенный кодекс Таможенного союза РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле»;
- Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»;
- Конвенцию ООН «О договорах купли-продажи товаров»;
- Международные правила толкования торговых терминов (ИНКОТЕРМС);
- Федеральный закон «Об экспортном контроле»;

Информационное обеспечение анализа внешнеэкономической деятельности

Формы статистической и бухгалтерской информации	Краткое содержание
1. Формы статистической информации	<i>Раздел 1.</i> Сведения об оказанных услугах, выполненных работах, передаче результатов интеллектуальной деятельности, без учета услуг по перевозке грузов и пассажиров
1.1. Форма № 8-ВЭС (услуги) «Сведения об экспорте (импорте) услуг во внешнеэкономической деятельности» (приказ Росстата от 13 сентября 2013 г. № 367)	<p>1.1; 1.2. Поступления и платежи средств (в денежной и иной форме) российским предприятиям за оказанные услуги, выполненные работы, переданные результаты интеллектуальной деятельности (начисленные к поступлению).</p> <p><i>Раздел 2.</i> Сведения об оказанных строительных услугах.</p> <p>2.1. Поступление средств за оказанные строительные услуги, включая стоимость экспортируемых или приобретенных за рубежом для целей строительства сырья, материалов и оборудования — всего (в том числе: поступило средств за выполненные за рубежом или на территории Российской Федерации строительно-монтажные работы; стоимость экспортируемых для целей строительства сырья, материалов и оборудования; стоимость приобретенных за рубежом для целей строительства сырья, материалов и оборудования).</p> <p>2.2. Платежи средств за оказанные строительные услуги, включая стоимость импортируемых или приобретенных в Российской Федерации для целей строительства сырья, материалов и оборудования — всего (в том числе: платежи средств за выполненные на территории Российской Федерации или за рубежом строительно-монтажные работы; стоимость импортированных для целей строительства сырья, материалов и оборудования; стоимость приобретенных на территории Российской Федерации для целей строительства сырья, материалов и оборудования)</p>
1.2. Форма № 8-ВЭС (транспортные услуги) «Сведения о транспортных услугах во внешнеэкономической деятельности»	<i>Раздел 1.1.</i> Поступления денежных средств российским предприятиям (01) (стр. 02 + стр. 07) ¹⁾ : — за международные грузовые перевозки (02) (с 03 по 06); — перевозки товаров, экспортируемых из России (03); — перевозки товаров, импортируемых в Россию (04); — транзитные перевозки по территории России (05);

Формы статистической и бухгалтерской информации	Краткое содержание
(приказ Росстата от 27 августа 2014 г. № 536)	<ul style="list-style-type: none"> — прочие международные перевозки (06); — за международные пассажирские перевозки (07) (с 08 по 10): — поступления от реализации за рубежом билетов для проезда в Россию и (или) из России (08); — поступления от реализации за рубежом билетов для проезда по территории зарубежных государств (09); — поступления от реализации за рубежом билетов для проезда внутри территории России (10). <p><i>Раздел 1.2. Расходы российских предприятий за рубежом (11) (с 12 по 15):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — транспортные комиссионные и сборы (12); — вспомогательные и дополнительные транспортные услуги (13); — закупка топлива и прочих товаров (14); — расходы команды²⁾ (15). <p><i>Раздел 1.3. Платежи денежных средств зарубежным предприятиям (16) (с 17 по 19)¹⁾:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — за грузовые перевозки по территории России (17); — за проданные в России пассажирские билеты (18); — прочие международные перевозки (19). <p><i>Раздел 1.4. Расходы зарубежных предприятий в России (20) (с 21 по 24):</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — транспортные комиссионные и сборы (21); — вспомогательные и дополнительные транспортные услуги (22); — закупка топлива и прочих товаров (23); — расходы команды²⁾ (24)

Формы статистической и бухгалтерской информации	Краткое содержание
1.3. Форма № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации» (приказ Росстата от 1 августа 2017 г. № 509)	<p><i>Раздел 4. Состояние расчетов с организациями и предприятиями России и зарубежных стран. Данный раздел включает следующие показатели по ВЭД³⁾:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — объем отгруженных (переданных) товаров, работ и услуг (включая НДС, акцизы и иные аналогичные обязательные платежи) за период с начала отчетного года; — задолженность покупателей и заказчиков за товары, работы и услуги, <ul style="list-style-type: none"> — из нее — просроченная; — задолженность поставщикам и подрядчикам за товары, работы и услуги, <ul style="list-style-type: none"> — из нее — просроченная; — задолженность по полученным кредитам и займам, <ul style="list-style-type: none"> — из нее — просроченная. <p>В разделе 4 содержатся данные по ВЭД в целом по России, в том числе со странами СНГ и дальнего зарубежья</p>
2. Формы бухгалтерской информации (приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» (изм. и доп.))	<ul style="list-style-type: none"> — Бухгалтерский баланс; — отчет о финансовых результатах (статьи «Прочие доходы» и «Прочие расходы» включают информацию по положительным и отрицательным курсовым разницам); — отчет об изменении капитала; — отчет о движении денежных средств; — пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Примечание.

¹⁾ Поступления/платежи денежных средств за аренду оборудования без команды отражаются в форме № 8-ВЭС (услуги).

²⁾ Водители автотранспортных средств, экипажи речных, морских и воздушных судов, бригады железнодорожного транспорта.

³⁾ Раздел 4 заполняется организациями в отчете за январь — март, январь — июнь, январь — сентябрь, январь — декабрь по состоянию на конец I квартала, I полугодия, 9 месяцев, года.

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/06);

— приказы Росстата РФ об утверждении форм по внешнеэкономической деятельности и др.

Вопросы для самоконтроля

1. Особенности анализа ВЭД.
2. Объекты анализа ВЭД.
3. Основные методы анализа ВЭД.
4. В чем заключаются горизонтальный и вертикальный методы ВЭД?
5. Дайте понятие трендового анализа ВЭД.
6. Что представляет факторная модель в анализе ВЭД?

ГЛАВА 7

АНАЛИЗ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

7.1. Понятие, основные этапы и направления анализа импортных операций

При анализе импортных операций выделяются следующие этапы:

- 1) анализ импортных контрактов в разрезе основных показателей и факторов;
- 2) анализ импорта в целом по организации, в том числе в разрезе стран и групп товаров;
- 3) оценка факторов, влияющих на объем импортных поставок;
- 4) обобщение результатов анализа в целях принятия управленческих решений.

1. Анализ импортных контрактов в разрезе основных показателей и факторов.

2. Анализ импорта в целом по организации, в том числе в разрезе стран и групп товаров.

Исследование импортных контрактов проводится по следующим направлениям: во-первых, анализ импортных цен на стадии заключения сделки, во-вторых, изучение факторов, влияющих на изменение показателей, характеризующих импорт товаров.

К основным показателям, характеризующим импорт товаров, относятся:

- 1) контрактная цена импортируемых товаров (здесь и далее под товарами как составной частью МПЗ понимаются това-

ры, приобретаемые для продажи и для использования в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи и для управленческих нужд);

2) себестоимость единицы приобретаемых по импорту товаров;

3) общая сумма затрат, связанная с импортом, на единицу товара;

4) показатели финансовых результатов от продажи приобретенных по импорту товаров;

5) показатели эффективности импорта товаров.

Оценка эффективности импорта товаров производится по двум группам показателей:

— показателям эффективности импорта товаров, приобретаемых с целью их продажи;

— показателям эффективности импорта товаров, используемых в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции и для управленческих нужд организации.

В качестве базы для сравнения на стадии как заключения, так и фактического исполнения контрактов используются данные о поставках аналогичной продукции:

— от этих же иностранных поставщиков за предыдущие периоды;

— от других иностранных поставщиков за предыдущий и отчетный периоды;

— от российских организаций за предыдущий и отчетный периоды;

— при анализе фактического исполнения контрактов — данные, содержащиеся в контракте.

3. Оценка факторов, влияющих на объем импортных поставок.

4. Обобщение результатов анализа в целях принятия управленческих решений.

Анализ импортных операций в разрезе отдельных контрактов может предусматривать изучение следующих показателей:

— контрактной стоимости товаров;

— таможенных пошлин, невозмещаемых налогов;

— затрат по заготовке и доставке товаров до места их использования, включая расходы по страхованию;

— иных затрат, непосредственно связанных с приобретением товаров (вознаграждение банку за услуги по покупке иностранной валюты, ведению паспорта импортной сделки и др.).

Исследование стоимости импортного товара, как правило, осуществляется в разрезе иностранных поставщиков.

7.2. Факторный анализ показателей прибыли и рентабельности импортных операций

Анализ показателей прибыли и рентабельности импортных операций проводится поэтапно.

1. Анализ абсолютных показателей прибыли импортных операций (валовой прибыли и маржинального дохода).

Валовая прибыль от реализации импортных товаров (Π^B) определяется вычитанием из выручки от реализации импортных товаров затрат на их приобретение. Формула имеет вид

$$\Pi^B = R - TC, \quad (23)$$

где R (от англ. revenue — доход) — выручка от реализации товара; TC (от англ. total costs — общие затраты) — затраты на приобретение импортного товара.

Данная формула представляет аддитивную факторную модель алгебраической связи факторов, которая может быть решена прямым расчетом ($\Delta\Pi^B = \Delta R - \Delta TC$) или способом цепных подстановок. Результат расчета — оценка влияния факторов на изменение валовой прибыли.

Маржинальный доход определяется из выручки от реализации импортных товаров и стоимости их приобретения, т. е. как разница между продажной и покупной ценой товара:

$$MD_1 = P - VC_1, \quad (24)$$

где MD_1 — маржинальный доход единицы проданного импортного товара; P (от англ. price — цена) — продажная цена товара; VC_1 (от англ. variable costs — переменные издержки) — пере-

менные затраты на единицу реализованной продукции, в большинстве случаев соответствующие закупочной цене.

Данная формула представляет аддитивную факторную модель алгебраической связи факторов, которая может быть решена прямым расчетом ($\Delta MD_1 = \Delta P + \Delta VC_1$) или способом цепных подстановок. Результат расчета — оценка влияния факторов на изменение маржинального дохода (прибыли).

Сравнение маржинального дохода с суммой постоянных расходов (A) по организации, связанной с ВЭД, отражает финансовый результат (прибыль или убыток) по импортным операциям:

— если $MD < A$ — убытки;

— если $MD > A$ — прибыль;

— если $MD = A$ — финансовый результат равен нулю (безубыточные продажи импорта).

2. Анализ относительных показателей прибыли импортных операций (рентабельности).

Валовая прибыль (доход) и маржинальный доход – категории абсолютные, поэтому они не дают возможности сопоставления оценки эффективности по разным периодам, по отдельным контрагентам и контрактам. С этой точки зрения необходимо проводить оценку, используя относительные показатели:

— валовую рентабельность продаж импортных товаров ($R_{и}^B$);

— рентабельность активов ($R_{и}^A$).

Показатель валовой рентабельности продаж дает ответ на вопрос, какую часть в каждом рубле полученной от реализации импортных товаров выручки составляет валовая прибыль.

Исходная факторная модель валовой рентабельности продаж импорта — это формула ее расчета, которая имеет вид

$$R_{и}^B = \frac{\Pi^B}{B^и} \times 100 \%, \quad (25)$$

где $B^и$ — выручка от реализации импортных товаров, продукции, работ, услуг.

Данная формула представляет собой смешанную (комбинированную) факторную модель, которая может быть решена

способом цепных подстановок. Результат расчета – величина влияния факторов на $R_{И}^B$ (табл. 16).

Таблица 16

Факторный анализ валовой рентабельности продаж импорта

Показатель	Условное обозначение	Фактически за период		Абсолютное изменение	Влияние факторов на $\Delta R_{И}^B$
		предыдущий (0)	отчетный (1)		
1. Валовая прибыль (доход) от продажи импорта	Π^B	Π_0^B	Π_1^B	$\Delta \Pi^B$	
2. Выручка от продажи импортных товаров, продукции, работ, услуг	$B^И$	$B_0^И$	$B_1^И$	$\Delta B^И$	
3. Валовая рентабельность продаж импорта, %	$R_{И}^B$	$R_{И_0}^B$	$R_{И_1}^B$	$\Delta R_{И}^B$	$\Delta R^B(\Pi^B) = R_{И_{усл}}^B - R_{И_0}^B$ $\Delta R^B(B^И) = R_{И_1}^B - R_{И_{усл}}^B$

Еще одним относительным показателем, необходимым для оценки импортных сделок, является рентабельность активов. Показатель находится как частное от деления валовой прибыли от реализации импортных товаров на среднюю величину активов организации, вложенных в импортные сделки:

$$R_{И}^A = \frac{\text{Валовая прибыль} (\Pi)}{\text{Средняя величина} (A^C)} \times 100 \% \quad (26)$$

Рентабельность активов, вложенных в конкретный проект, важный показатель для принятия решений относительно инвестирования в отдельные направления деятельности предприятия по ВЭД.

Показатели рентабельности активов и валовой рентабельности продаж связаны между собой посредством показателя оборачиваемости

$$R_{и}^A = \text{Оборачиваемость активов} \times R_{и}^B. \quad (27)$$

Данная формула представляет собой смешанную (комбинированную) факторную модель, которая может быть решена способом цепных подстановок. Результат расчета — величина влияния факторов на рентабельность активов ($R_{и}^A$) импорта.

Расчеты по показателям оценки рентабельности можно проводить по каждому экспортному или импортному контракту, а можно осуществлять и по всей внешнеэкономической деятельности.

7.3. Факторный анализ эффективности импортных операций

При разработке планов по межхозяйственным связям на всех уровнях управления и принятия решений о заключении международных договоров и контрактов на поставку продукции необходимо производить расчеты экономической эффективности, которая характеризуется определенной системой показателей.

В масштабе страны экономическая эффективность определяется по формуле

$$\mathcal{E}_{\Phi} = \frac{\text{Экспорт} + \text{Импорт}}{\text{ВВП}}. \quad (28)$$

Для оценки экономической эффективности внешней торговли в масштабе страны определяется сальдо внешнеторгового оборота (ВТО).

Внешнеторговый оборот — сумма экспорта и импорта. Сальдо торгового баланса определяется как разница между экспортом и импортом товаров. Положительное сальдо — экспорт превышает импорт, отрицательное сальдо (ставится знак «-») — импорт превышает экспорт.

Анализ структуры экспорта в масштабе страны позволяет выявить степень участия страны в международном разделении

труда (МРТ): чем больше сырья в структуре экспорта, тем ниже степень участия страны.

Эффект от внешней торговли в масштабе страны определяется как разность между стоимостью импорта в национальной валюте и затратами на производство и реализацию экспортной продукции.

Эффективность внешней торговли в масштабе страны рассчитывается как соотношение затрат, связанных с импортом товаров, с затратами на экспорт продукции. Традиционно в анализе эффективности внутри страны на предприятиях, связанных с внешнеэкономической деятельностью, для оценки экономической эффективности и эффекта используется та же система показателей: сальдо ВТО, оборачиваемость, затраты; валютные расходы; цена потребления; средние остатки средств, вложенных в импортные операции, и др.

Анализ показателей экономической эффективности и эффекта импортных операций проводится по разным методикам.

1. Факторный анализ оборачиваемости средств, вложенных в импорт.

Исходная факторная модель оборачиваемости средств, вложенных в импортные операции — это формула оборачиваемости (ОБ^И):

$$\text{ОБ}^{\text{И}} = \frac{\text{О}^{\text{С}} \times \text{Д}^{\text{И}}}{\text{В}^{\text{И}}}, \quad (29)$$

где $\text{О}^{\text{С}}$ — средние остатки средств, вложенных в импортные операции; $\text{Д}^{\text{И}}$ — количество дней в периоде по импортной операции; $\text{В}^{\text{И}}$ — выручка от продаж импортных товаров.

Данная формула представляет собой факторную модель смешанной формы связи факторов, которая может быть решена способом цепных подстановок. Результат расчета — величина влияния факторов на оборачиваемость средств, вложенных в импорт.

Расчет факторов:

$$1) \text{ОБ}_0^{\text{И}} = \frac{\text{О}_0^{\text{С}} \times \text{Д}_0^{\text{И}}}{\text{В}_0^{\text{И}}};$$

$$2) \text{ОБ}_{\text{усл}_1}^{\text{И}} = \frac{\text{O}_1^{\text{C}} \times \text{D}_0^{\text{И}}}{\text{B}_0^{\text{И}}};$$

$$3) \text{ОБ}_{\text{усл}_2}^{\text{И}} = \frac{\text{O}_1^{\text{C}} \times \text{D}_1^{\text{И}}}{\text{B}_0^{\text{И}}};$$

$$4) \text{ОБ}_1^{\text{И}} = \frac{\text{O}_1^{\text{C}} \times \text{D}_1^{\text{И}}}{\text{B}_1^{\text{И}}}.$$

Во всех формулах расчета индексом «0» (ноль) обозначается предыдущий период, индексом «1» — текущий (отчетный) период.

Расчет влияния факторов:

1) изменение оборачиваемости импорта за счет фактора O^{C} :

$$\Delta \text{ОБ}^{\text{И}} (\text{O}^{\text{C}}) = \text{ОБ}_{\text{усл}_1}^{\text{И}} - \text{ОБ}_0^{\text{И}};$$

2) изменение оборачиваемости импорта за счет фактора $\text{D}^{\text{И}}$:

$$\Delta \text{ОБ}^{\text{И}} (\text{D}^{\text{И}}) = \text{ОБ}_{\text{усл}_2}^{\text{И}} - \text{ОБ}_{\text{усл}_1}^{\text{И}};$$

3) изменение оборачиваемости импорта за счет фактора $\text{B}^{\text{И}}$:

$$\Delta \text{ОБ}^{\text{И}} (\text{B}^{\text{И}}) = \text{ОБ}_1^{\text{И}} - \text{ОБ}_{\text{усл}_2}^{\text{И}}.$$

Баланс отклонений:

$$\Delta \text{ОБ}^{\text{И}} (\text{O}^{\text{C}}) + \Delta \text{ОБ}^{\text{И}} (\text{D}^{\text{И}}) + \Delta \text{ОБ}^{\text{И}} (\text{B}^{\text{И}}) = \text{ОБ}_1^{\text{И}} - \text{ОБ}_0^{\text{И}}.$$

2. Факторный анализ экономического эффекта потребителей импортных товаров.

Исходная факторная модель эффекта потребителей импортных товаров — это формула его эффекта:

$$\Pi^{\text{И}} = \text{З}^{\text{И}} - \text{В}^{\text{И}}, \quad (30)$$

где $Z^И$ — затраты на производство импортозамещающих товаров; $B^И$ — валютные расходы на приобретение импортных товаров.

Данная формула представляет собой аддитивную факторную модель, которая может быть решена прямым расчетом или способом цепных подстановок.

Эффективность импорта продукции ($\mathcal{E}^И$) определяется следующим образом:

$$\mathcal{E}^И = \frac{Z^И}{B^И}. \quad (31)$$

Исходная факторная модель эффективности ($\mathcal{E}^И$) — это формула, представляющая собой кратную факторную модель, которая может быть решена способом цепных подстановок. Результат расчета — величина влияния факторов на эффективность импорта. Если $\mathcal{E}^И$ будет положительной величиной и $\mathcal{E}^И > 1$, то выгоднее использовать импортные товары (табл. 17).

Таблица 17

Факторный анализ эффективности потребителей импорта

Показатель	Условное обозначение	Фактически за период		Абсолютное изменение	Влияние факторов на $\Delta \mathcal{E}^И$
		предыдущий (0)	отчетный (1)		
1. Затраты на производство импорт-замещающих товаров	$Z^И$	$Z_0^И$	$Z_1^И$	$\Delta Z^И$	
2. Валютные расходы на приобретение импортных товаров	$B^И$	$B_0^И$	$B_1^И$	$\Delta B^И$	
3. Экономическая эффективность потребителей импорта	$\mathcal{E}^И$	$\mathcal{E}_0^И$	$\mathcal{E}_1^И$	$\Delta \mathcal{E}^И$	$\Delta \mathcal{E}^И (Z^И) = \mathcal{E}_{\text{усл}}^И - \mathcal{E}_0^И$ $\Delta \mathcal{E}^И (B^И) = \mathcal{E}_1^И - \mathcal{E}_{\text{усл}}^И$

3. Факторный анализ экономической эффективности импорта продукции для собственного использования.

Исходная модель факторного анализа экономической эффективности импорта продукции для собственного использования ($\mathcal{E}^{СИ}$) — это формула ее расчета, которая имеет вид (табл. 18)

$$\mathcal{E}^{СИ} = \frac{З^{ПИ}}{Ц^{ПИ}}, \quad (32)$$

где $З^{ПИ}$ — затраты на приобретение (изготовление и пользование) продукции, альтернативной импортной (рассчитывается в рублях), определяемые как сумма цен продукции по базовому варианту с учетом расходов на ее приобретение и эксплуатационных расходов за весь период службы продукции, альтернативной или аналогичной импортной; $Ц^{ПИ}$ — цена приобретения импортной продукции, рассчитанная как цена покупки импортной продукции, включающая все расходы (цена продукции, сборы, пошлины, транспорт, страховка, услуги посредника), связанные с приобретением продукции на внешнем рынке, и эксплуатационные расходы за весь период службы импортной продукции (стоимость потребляемого сырья, материалов, топлива и энергии, ремонта, заработная плата и отчисления).

Таблица 18

Факторный анализ эффективности продукции для собственного использования

Показатель	Условное обозначение	Фактически за период		Абсолютное изменение	Влияние факторов на $\Delta\mathcal{E}^{СИ}$
		предыдущий (0)	отчетный (1)		
1. Затраты на приобретение (изготовление и пользование) продукции, альтернативной импортной	$З^{ПИ}$	$З_0^{ПИ}$	$З_1^{ПИ}$	$\Delta Z^{ПИ}$	
2. Цена потребления импортной продукции, рассчитанная как цена покупки, включающая все расходы	$Ц^{ПИ}$	$Ц_0^{ПИ}$	$Ц_1^{ПИ}$	$\Delta C^{ПИ}$	

Показатель	Условное обозначение	Фактически за период		Абсолютное изменение	Влияние факторов на $\Delta \mathcal{E}^{СИ}$
		предыдущий (0)	отчетный (1)		
3. Экономическая эффективность импорта продукции для собственного использования	$\mathcal{E}^{СИ}$	$\mathcal{E}_0^{СИ}$	$\mathcal{E}_1^{СИ}$	$\Delta \mathcal{E}^{СИ}$	$\Delta \mathcal{E}^{СИ} (Z^{ПИ}) = \mathcal{E}_{усл}^{СИ} - \mathcal{E}_0^{СИ}$ $\Delta \mathcal{E}^{СИ} (Ц^{ПИ}) = \mathcal{E}_1^{СИ} - \mathcal{E}_{усл}^{СИ}$

Данная формула представляет собой кратную факторную модель, которая может быть решена способом цепных подстановок. Результат расчета — величина влияния факторов на эффективность импорта для собственного использования. Если $\mathcal{E}^{СИ} > 1$, то выгоднее использовать импорт, чем продукцию собственного изготовления.

4. Факторный анализ экономического эффекта импорта продукции с целью продажи на внутреннем рынке.

Таблица 19

Факторный анализ экономического эффекта импорта для продажи на внутреннем рынке

Показатель	Условное обозначение	Фактически за период		Абсолютное изменение	Влияние факторов на $\Delta \mathcal{E}^{ИВ}$
		предыдущий (0)	отчетный (1)		
1. Цена реализации за вычетом расходов, связанных с реализацией	$Ц^{РИ}$	$Ц_0^{РИ}$	$Ц_1^{РИ}$	$\Delta Ц^{РИ}$	
2. Цена покупки импортной продукции, включающая все расходы, связанные с ее приобретением	$Ц^{ПКИ}$	$Ц_0^{ПКИ}$	$Ц_1^{ПКИ}$	$\Delta Ц^{ПКИ}$	
3. Экономический эффект импорта продукции с целью продажи на внутреннем рынке	$\mathcal{E}^{ИВ}$	$\mathcal{E}_0^{ИВ}$	$\mathcal{E}_1^{ИВ}$	$\Delta \mathcal{E}^{ИВ}$	$\Delta \mathcal{E}^{ИВ} = Ц^{РИ} + Ц^{ПКИ}$

Исходная модель факторного анализа экономического эффекта импорта продукции с целью продажи на внутреннем рынке — это формула ее расчета, которая имеет вид (табл. 19)

$$\text{ЭЭ}^{\text{ИВ}} = \text{Ц}^{\text{РИ}} - \text{Ц}^{\text{ПКИ}}, \quad (33)$$

где $\text{ЭЭ}^{\text{ИВ}}$ — показатель экономического эффекта импорта, р.; $\text{Ц}^{\text{РИ}}$ — цена реализации импортной продукции, за вычетом расходов, связанных с реализацией; $\text{Ц}^{\text{ПКИ}}$ — цена покупки импортной продукции, включающая все расходы, связанные с ее приобретением.

Данная формула экономического эффекта представляет собой аддитивную факторную модель, которая может быть решена прямым расчетом (суммированием абсолютных изменений факторов) или способом цепных подстановок. Результат расчета — величина влияния факторов на экономический эффект импорта для продажи на внутреннем рынке.

Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите основные задачи, решаемые при проведении анализа импортных операций.
2. Перечислите направления анализа выполнения обязательств по импортным операциям.
3. Какие методы могут быть использованы в анализе факторов, влияющих на изменение импорта?
4. Какой формулой определяется валовая прибыль импортного товара?
5. Укажите формулу маржинального дохода единицы проданного импортного товара.
6. Что означает неравенство $\text{МД} \geq \text{А}$?
7. Перечислите факторы, влияющие на уровень валовой рентабельности продаж импорта.
8. Укажите формулу рентабельности активов, вложенных в импортные сделки.
9. Какой формулой отражена взаимосвязь оборачиваемости активов и рентабельности продаж?
10. Как определяется показатель «оборачиваемость средств, вложенных в импортные операции»?

ГЛАВА 8

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

8.1. Понятие, основные направления и этапы анализа экспортных операций

Основные этапы анализа экспорта:

- 1) анализ экспортных контрактов;
- 2) анализ показателей экспорта продукции в целом по организации;
- 3) анализ эффективности использования средств, вложенных в дебиторскую задолженность, связанную с экспортом товаров.

1. Анализ экспортных контрактов. На данном этапе проводится:

- анализ экспортных цен на стадии заключения сделки;
- изучение факторов, влияющих на изменение основных показателей: экспортной выручки и затрат, связанных с экспортом, финансовых результатов и рентабельности продукции.

2. Анализ показателей экспорта продукции в целом по организации. Изучается влияние факторов на перечисленные выше показатели экспорта организации, в том числе в разрезе стран и видов продукции.

3. Анализ эффективности использования средств, вложенных в дебиторскую задолженность, связанную с экспортом товаров. Исследуется влияние экспорта продукции на оборачиваемость дебиторской задолженности и соответственно на финансовое состояние организации.

Каждый этап заканчивается принятием соответствующих управленческих решений.

Проведенный в таком объеме и последовательности анализ позволяет:

— на стадии заключения контракта выбрать наиболее предпочтительный для экспортера контракт или вариант контракта, что требует оценки эффективности ожидаемых и фактических показателей, характеризующих экспорт продукции;

— осуществлять контроль над выполнением контрактов и их эффективностью путем сопоставления фактических показателей с ожидаемыми (планируемыми) их значениями, определяемыми при заключении контрактов, а также определить влияние основных факторов на полученные отклонения;

— определить влияние экспорта на финансовые результаты и показатели эффективности деятельности организации;

— подготовить варианты управленческих решений для заключения контракта, принятия, уточнения и последующей корректировки текущих планов и составления планов внешнеэкономической деятельности в сфере экспорта продукции на следующий год.

8.2. Факторный анализ выполнения обязательств по экспортным операциям

Для анализа выполнения контрактов в стоимостном выражении или для изучения динамики экспорта выбираем сопоставимые единицы для исчисления цены, например, используем валюту платежа (евро, доллар, и т. п.) или данные в рублях приводим по курсу на дату заключения контракта в валюту.

Оценка уровня выполнения контракта поставки товаров в натуральном выражении будет характеризоваться следующей формулой (относительный уровень отклонения):

$$\text{Уровень (степень) выполнения контрактных обязательств} = \frac{Q_1}{Q_0}, \quad (34)$$

где Q_1 — количество единиц фактически поставленных товаров; Q_0 — количество единиц поставляемых товаров по контракту.

Абсолютный размер отклонения фактической поставки от условий контракта определяется разностью данных показателей ($Q_1 - Q_0$).

Также следует иметь в виду, что поставка товаров учитывается в текущих, изменившихся по сравнению с предусмотренными в контракте ценах. Поэтому формулы показателя относительного уровня и абсолютного размера соответствия стоимостного объема поставки контрактным условиям примут следующий вид:

$$\text{Уровень (степень) выполнения контрактных обязательств} = \frac{\sum P_1 Q_1}{\sum P_0 Q_0}; \quad (35)$$

$$\begin{aligned} & \text{Отклонение суммы фактических поставок} \\ & \text{от предусмотренных контрактом} \end{aligned} = \sum P_1 Q_1 - \sum P_0 Q_0, \quad (36)$$

где P_0, P_1 — цена единицы товара по контракту и фактически соответственно.

Для того чтобы определить реальное соответствие объема поставки (количественного фактора) условиям контракта, необходимо пересчитать фактическую поставку в цены того периода, когда был заключен контракт. В этом случае расчет будет выполняться по формулам:

- 1) $\frac{\sum P_0 Q_1}{\sum P_0 Q_0}$;
- 2) $\sum P_0 Q_1 - \sum P_0 Q_0$.

Другой показатель уровня выполнения контрактных обязательств отразит влияние ценового фактора на уровень отклонения фактической поставки от контрактных условий:

- 1) $\frac{\sum P_1 Q_0}{\sum P_0 Q_1}$;
- 2) $\sum P_1 Q_0 - \sum P_0 Q_1$.

Проанализируем выполнение обязательств по экспорту товаров по данным табл. 20.

Таблица 20

Анализ обязательств по экспорту товаров

Товар	Ед. изм.	Поставка по контрактам на текущий год (0)			Фактически поставлено за текущий год (1)			Фактически поставлено в пределах плана	
		Число единиц	Цена, тыс. р.	Стоимость, тыс. р.	Число единиц	Цена, тыс. р.	Стоимость, тыс. р.	Число единиц	Отклонение по стоимости
А	т	100	800	80 000	100	700	70 000	100	-10 000
Б	т	200	500	100 000	150	520	78 000	150	-22 000
<i>Итого</i>	—	<i>300</i>	—	<i>180 000</i>	<i>250</i>	—	<i>148 000</i>	<i>250</i>	<i>-32 000</i>

Выполнение экспортных поставок в количественном выражении составило

$$\frac{250}{300} \times 100 = 83\%.$$

В данном случае по итоговым показателям уровень выполнения обязательств в стоимостном выражении составит

$$\frac{\sum P_1 Q_1}{\sum P_0 Q_0} = \frac{148\,000}{180\,000} = 0,822.$$

Это означает, что обязательства по поставкам выполнены лишь на 82,2 %.

Но заказчика больше интересует физический объем поставок. Поэтому важно определить выполнение обязательств в натуральном выражении. Для этого используем в расчете сопоставимые (контрактные) цены:

$$\frac{\sum P_0 Q_1}{\sum P_0 Q_0} = \frac{100 \times 800 + 150 \times 500}{100 \times 800 + 200 \times 500} = \frac{155\,000}{180\,000} = 0,861, \text{ или } 86,1\%.$$

Как видим, и в физическом исчислении в целом по всем товарам обязательства не выполнены. Определим влияние двух факторов — изменения физического объема поставок и изменения цен. При этом фактор физического объема зависит от экспортера, а изменение цен является не зависящим от него фактором. Расчет можно осуществить способом цепных подстановок.

Так, по **товару А** в стоимостном выражении недопоставлено на:

$$70\ 000 - 80\ 000 = -10\ 000 \text{ тыс. р.}$$

Расчет факторов:

1) влияние физического объема:

$$\frac{\sum P_0 Q_1}{\sum P_0 Q_0} = 800 \times 100 - 800 \times 100 = 0.$$

Результат: физический объем поставок не оказал никакого влияния на недопоставки;

2) изменение цен на товар:

$$\frac{\sum P_1 Q_1}{\sum P_0 Q_1} = 700 \times 100 - 800 \times 100 = -10\ 000 \text{ тыс. р.}$$

Результат: невыполнение поставок по товару А связано исключительно со снижением цен.

По **товару Б** поставки в рублях невыполнены на:

$$78\ 000 - 100\ 000 = -22\ 000 \text{ тыс. р.}$$

Расчет факторов:

1) влияние физического объема:

$$\frac{\sum P_0 Q_1}{\sum P_0 Q_0} = 500 \times 150 - 500 \times 200 = 75\ 000 - 100\ 000 = -25\ 000 \text{ тыс. р.}$$

Результат: уменьшение физического объема поставок привело к недовыполнению поставки товара Б на 22 000 тыс. р.;

2) изменение цен на товар:

$$\frac{\sum P_1 Q_1}{\sum P_0 Q_1} = 520 \times 150 - 500 \times 150 = 78\,000 - 75\,000 = +3\,000 \text{ тыс. р.}$$

Результат: рост цены на товар Б увеличил объем поставки на 3 000 тыс. р.

Итоговое влияние факторов составит

$$-25\,000 + 3\,000 = -22\,000.$$

Вывод: в данном случае невыполнение поставок целиком связано со снижением их объема, а изменение цен скорректировало ситуацию, поставки по стоимости перевыполнены.

Обязательства по контрактам должны быть выполнены и по количеству товаров, и по качеству, и по срокам поставок (не считая других обязательств, также подлежащих безусловно выполнению). По материалам учета внешнеэкономической деятельности в ходе анализа определяется обобщающий коэффициент (показатель) просроченных обязательств:

$$\Pi = \frac{\sum K_{\text{пр}}}{\sum K_{\text{э}}} \times 100\%, \quad (37)$$

где $\sum K_{\text{пр}}$ — экспортная стоимость товаров по всем контрактам с просроченным исполнением в течение года; $\sum K_{\text{э}}$ — сумма всех контрактов по экспорту, подлежащих исполнению за этот год.

Данный показатель отражает соблюдение дисциплины поставок контрагентам и характеризует качество работы экспортера: чем ближе данный показатель к 100 %, тем хуже предприятие выполняет свои обязательства; чем он ниже, тем лучше работа предприятия.

8.3. Анализ динамики экспорта товаров и услуг

Цель исследования динамики экспорта товаров и услуг — установить:

— какие изменения произошли в товарной структуре экспорта, в развитии новых видов экспорта и его географических направлениях;

— как изменился объем экспорта в текущих и постоянных (базовых) ценах;

— как изменились в среднем экспортные цены.

Статистическая отчетность об экспорте товаров и услуг (форма № 8 — внешнеэкономическая деятельность) содержит сведения об оценке экспорта как в тысячах рублей, так и в тысячах долларов. При изучении динамики экспорта за ряд лет целесообразно вычислять также темпы прироста экспорта за каждый год и среднегодовой темп прироста экспорта за весь изучаемый период.

Данные об экспорте за изучаемые периоды группируются по странам и по товарам в аналитических таблицах. По каждой строке таблицы (страна, товар или итог) вычисляются индексы стоимости, физического объема и цен. Эти индексы показывают, в какой мере и где изменились стоимость, физический объем экспорта и среднеэкспортные цены.

По товарным группам, включающим количественно и качественно соизмеримые товары (например, нефтепродукты), вычисляют индекс количественной структуры I_C :

$$I_C = \frac{\sum P_1 Q_1}{\sum P_0 Q_0}, \quad (38)$$

где Q_1 , Q_0 — количество товаров текущего и базового периода; P_1 , P_0 — текущие и базовые цены этих товаров.

Средняя цена вычисляется по формуле

$$P_0^C = \frac{\sum P_0 Q_0}{\sum Q_0}. \quad (39)$$

Рассмотрим пример расчета (табл. 21).

Таблица 21

Анализ экспортных поставок

Товар	Предыдущий год (0)				Отчетный год (1)				Абсолютное изменение
	Количество, шт.	Цена 1 шт., дол.	Курс, р./дол.	Сумма, р.	Количество, шт.	Цена 1 шт., дол.	Курс, р./дол.	Сумма, р.	
	Q_0	P_0	K_0	$Q_0 P_0 K_0$	Q_1	P_1	K_1	$Q_1 P_1 K_1$	
B_1	300	5,25	27,33	430 44,75	800	5,40	28,82	124 502,4	81 457,65
B_2	800	5,25	27,33	114 786,00	600	4,75	28,82	82,137	114 703,86
<i>Итого</i>	<i>1 100</i>			<i>157 830,75</i>	<i>1 400</i>			<i>206 639,4</i>	<i>48 808,65</i>

Из данных табл. 21 видно, что стоимость экспорта в отчетном году по сравнению с предыдущим возросла по товарам данной группы на 48 808,65 р. (206 639,4 – 157 830,75).

Определим влияние факторов количества, цены и структуры на увеличение стоимости экспорта товаров. Вычислим пять индексов:

1) индекс стоимости (J_{PQ}):

$$J_{PQ} = \frac{\sum Q_1 P_1}{\sum Q_0 P_0} = \frac{206\,639,40}{157\,830,75} = 1,31;$$

2) индекс цен (J_P):

$$J_P = \frac{\sum Q_1 P_1}{\sum Q_1 P_0} = \frac{206\,639,40}{800 \times 5,25 \times 27,33 + 600 \times 5,25 \times 27,33} = \frac{206\,639,40}{200\,875,50} = 1,03.$$

Сумма 206 639,40 р. показывает стоимость экспортных товаров за отчетный год, а сумма 200 875,50 р. — результат пересчета количества экспорта за отчетный год, но по ценам

предыдущего года. Экспортные цены увеличились в среднем на 3% (прирост индекса цен в процентах равен 103 — 100). Следовательно, увеличение стоимости экспорта за счет увеличения цен на 3 % составило

$$206\,639,4 - 200\,875,5 = +5763,9 \text{ р.};$$

3) индекс физического объема (J_Q):

$$J_Q = \frac{\sum Q_1 P_0}{\sum Q_0 P_0} = \frac{200\,875,50}{157\,830,75} = 1,27.$$

Результат: прирост экспорта за счет изменения его объема в неизменных ценах составил

$$200\,875,50 - 157\,830,75 = +43\,044,75 \text{ р.}$$

4) индекс количества (J_K):

$$J_K = \frac{\sum Q_1}{\sum Q_0} = \frac{\sum Q_1 P_0^C}{\sum Q_0 P_0}.$$

Определим среднюю цену товаров предыдущего года:

$$P_0^C = \frac{\sum P_0 Q_1}{\sum Q_0} = \frac{157\,830,75}{1100} = 143,5 \text{ р./шт.}$$

Следовательно,

$$J_K = \frac{\sum Q_1 P_0^C}{\sum Q_0} = \frac{1\,400 \times 143,5}{157\,830,75} = \frac{200\,900,00}{157\,830,75} = 1,27.$$

Результат: прирост стоимости товара за счет изменения его количества составил

$$200\,900,00 - 157\,830,75 = +43\,069,25 \text{ р.};$$

5) индекс структуры (J_C):

$$J_C = \frac{\sum Q_1 P_1}{\sum Q_0 P_0} = \frac{200\,875,50}{200\,900,00} = 0,999.$$

Результат: уменьшение стоимости экспорта за счет изменения его структуры

$$200\,875,5 - 200\,900,0 = -24,5 \text{ р.}$$

Баланс отклонений

$$-24,5 + 43\,069,25 = +43\,044,75 \text{ р.}$$

Результат — стоимость экспорта (экспортная выручка) анализируемой группы товаров за год увеличилась на 48 808,65 р., это произошло под влиянием:

1) роста экспортных цен, что увеличило стоимость экспорта на 5 763,9 р.;

2) роста общего количества экспортированных товаров, что увеличило стоимость экспорта товаров еще на 43 069,25 р.;

3) изменения количественной структуры экспорта, уменьшившего экспортную выручку на 24,5 р.

Баланс отклонений:

$$-24,5 + 43\,069,25 + 5763,9 = +48\,808,65 \text{ р.}$$

Результат: рост экспорта связан с увеличением поставок контрагенту товара B_1 при уменьшении поставок товара B_2 .

При анализе надо выявить, в какой мере рост объема экспорта связан с внутренними факторами, а в какой — с внешними, т. е. с колебаниями мировых цен и валютных курсов.

Расчет факторов:

1) изменения физических объемов поставок;

2) изменения цен на экспортируемые товары;

3) изменения обменного курса рубля.

Для расчета факторов применим способ абсолютных разниц.

Объем экспорта в стоимостном выражении по товару B_1 возрос на 81 457,65 р. в отчетном периоде по сравнению с предыдущим. На это отклонение повлияли следующие факторы:

1) изменение физического объема поставок:

$$(800 - 300) \times 5,25 \times 27,33 = +71\,741,25 \text{ р.};$$

2) изменение цен:

$$800 \times (5,40 - 5,25) \times 27,33 = +3279,6 \text{ р.};$$

3) изменение обменного курса рубля:

$$800 \times 5,40 \times (28,82 - 27,33) = +6436,8 \text{ р.}$$

Общее влияние этих факторов составило

$$71\,741,25 + 3279,6 + 6436,8 = 81\,457,65 \text{ р.}$$

Объем экспорта товара B_2 в стоимостном выражении уменьшился на 32 649 р. На это отклонение повлияли следующие факторы:

1) изменение физического объема поставок:

$$(600 - 800) \times 5,25 \times 27,33 = -28\,696,5 \text{ р.};$$

2) изменение цен:

$$600 \times (4,75 - 5,25) \times 27,33 = -8199 \text{ р.};$$

3) изменение обменного курса рубля:

$$600 \times 4,75 \times (28,82 - 27,33) = +4246,5 \text{ р.}$$

Баланс отклонений:

$$(-28\ 696,5) + (-8199) + 4246,5 = -32\ 649\ \text{р.}$$

Общее влияние факторов по двум товарам составило

$$48\ 808,65\ \text{р.} (81\ 457,65 + (-32\ 649)).$$

Расчет факторов:

1) изменение физического объема поставок:

$$71\ 741,25 + (-28\ 696,5) = +43\ 044,75\ \text{р.};$$

2) изменение цен:

$$3279,6 + (-8199) = -4\ 919,4\ \text{р.};$$

3) изменение обменного курса рубля:

$$6\ 436,8 + 4\ 246,5 = +10\ 683,3\ \text{р.}$$

Баланс отклонений:

$$43\ 044,75 + (-4919,4) + 10\ 683,3 = 48\ 808,65\ \text{р.}$$

Данный пример показал, как важно анализировать влияние изменений физического объема поставок, цен и колебаний валютных курсов на объем экспорта по видам товаров.

8.4. Анализ расходов по экспорту

При анализе экспорта целесообразно отдельно рассматривать расходы (P) по экспортным операциям, т. е. затраты предприятия-экспортера по перевозке, перевалке, хранению и реализации экспортных товаров. Такие расходы увеличивают себестоимость экспортных товаров и соответственно уменьшают прибыль от продаж.

Цель анализа — оценить уровень расходов и изыскать возможности их сокращения. Если на величину таможенных сборов экспортер повлиять не может, то расходы на перевозку во многом зависят от маршрута и от транспортных тарифов (фрахта), способа и условий перевозки. Затраты на хранение экспортных товаров определяются местом, способом, временем хранения и ставкой его оплаты.

Расходы по страхованию экспортных грузов во многом определяются базисными условиями поставки и выбором страховой компании, а также условиями договора страхования.

Экспортный товар начинает свой путь к покупателю на территории России и продолжает его за рубежом, поэтому расходы, производимые в ходе экспортных операций, подразделяют на затраты в российских рублях и в иностранной валюте. В практике анализа принято отдельно изучать уровни этих двух групп расходов. Обычно для этого рассчитывают относительные показатели уровней расходов по отношению к объему реализованных экспортных товаров. При этом для анализа расходов в российской валюте объем экспорта измеряют по себестоимости, а для инвалютных расходов его оценивают по контрактным ценам.

Анализ двух групп расходов по экспорту проводится в три этапа.

1. Расчет и анализ абсолютных уровней расходов по экспорту в российской валюте и в иностранной валюте.

Уровень расходов в российской ($P(AU)^{PB}$) и иностранной валюте ($P(AU)^{IB}$) определяется по формулам:

$$P(AU)^{PB} = \frac{\text{Расходы, р.}}{\text{Себестоимость реализованных экспортных товаров, р.}}; \quad (40)$$

$$P(AU)^{IB} = \frac{\text{Расходы, дол., евро}}{\text{Экспортная выручка, дол., евро}}. \quad (41)$$

При внешнем сходстве этих формул показатели в них несут различную аналитическую нагрузку. Первая формула по-

казывает, какую долю расходы в рублях составляют от полной себестоимости реализованного товара; вторая — какую часть валютной выручки предприятие тратит на оплату расходов в иностранной валюте из выручки брутто. Вычет этих расходов из выручки брутто представляет чистую валютную выручку от реализации экспортных товаров (выручку нетто).

2. Расчет и анализ относительных уровней расходов по экспорту в российской и иностранной валюте.

Относительные уровни расходов по экспорту в российской ($P(OY)^{PB}$) и иностранной валюте ($P(OY)^{IB}$) рассчитываются следующим образом:

$$P(OY)^{PB} = \frac{\text{Расходы по экспорту в рублях}}{\text{Производственная себестоимость реализованных товаров}} \times 100\%. \quad (42)$$

Данный показатель характеризует долю расходов в рублях в полной себестоимости экспортируемых товаров. Если при расчете $P(OY)^{PB}$ составляет 10 %, то на каждый рубль производственной себестоимости товаров приходится 10 к. расходов в рублях.

$$P(OY)^{IB} = \frac{\text{Расходы по экспорту в инвалюте}}{\text{Брутто выручка в инвалюте за год}} \times 100\%. \quad (43)$$

Данный показатель характеризует часть валютной выручки, которую предприятие должно потратить на оплату расходов в иностранной валюте. Если при расчете $P(OY)^{IB}$ составляет 8 %, то из каждого инвалютного рубля выручки 8 валютных копеек потрачено на оплату расходов в инвалюте. Вычет этих расходов из выручки определяет чистую валютную выручку от реализации экспортных товаров.

Показатели за отчетный год, сопоставляемые с показателями за предшествующий год, дают первоначальное представление об изменении относительных уровней расходов.

3. Анализ факторов, определяющих изменение каждой статьи абсолютного уровня расходов по экспорту.

Изучение расходов проводится в разрезе отдельных товаров, затем путем обобщения выявленных факторов можно получить полную картину по всему товарообороту. Кроме того, изучаются конкретные причины по каждому фактору и выявляются возможности снижения уровня расходов на будущее время.

Составим факторную модель мультипликативной связи факторов расходов по экспорту:

$$P^{\text{Э}} = K^{\text{Э}} \times \text{ССХ}^{\text{Д}} \times \text{СТ}, \quad (44)$$

где $P^{\text{Э}}$ — расходы по хранению экспорта в российских рублях; $K^{\text{Э}}$ — вес, кг, т и т. д.; $\text{ССХ}^{\text{Д}}$ — средний срок хранения в предыдущем (0) и отчетном периоде (1), дн.; СТ — ставка за хранение в российских рублях в предыдущем (0) и отчетном периоде (1).

Расчет факторов способом абсолютных разниц:

— изменение расходов ($P^{\text{Э}}$):

$$P^{\text{Э}} = K^{\text{Э}} \times \text{ССХ}^{\text{Д}} \times \text{СТ};$$

— влияние изменения количества (веса):

$$\Delta P^{\text{Э}}(K^{\text{Э}}) = \Delta K^{\text{Э}} \times \text{ССХ}_0^{\text{Э}} \times \text{СТ}_0;$$

— влияние изменения среднего срока хранения:

$$\Delta P^{\text{Э}}(\text{ССХ}^{\text{Д}}) = K_1^{\text{Э}} \times \Delta \text{ССХ}^{\text{Д}} \times \text{СТ}_0;$$

— влияние изменения ставки за хранение:

$$\Delta P^{\text{Э}}(\text{СТ}) = K_1^{\text{Э}} \times \text{ССХ}_1^{\text{Д}} \times \Delta \text{СТ}.$$

Итоговое влияние факторов:

$$\Delta P^{\text{Э}}(K^{\text{Э}}) + \Delta P^{\text{Э}}(\text{ССХ}^{\text{Д}}) + \Delta P^{\text{Э}}(\text{СТ}) = P_1^{\text{Э}} - P_0^{\text{Э}}.$$

8.5. Факторный анализ финансовых результатов от экспортных операций

Анализ финансовых результатов экспортных торговых операций зависит от условий, содержащихся в отдельных внешнеэкономических контрактах с иностранными покупателями, а также от формы выхода российского поставщика экспорта на внешний рынок, самостоятельно или через посредника.

При анализе финансовых результатов от экспортных операций основными задачами являются:

а) изучение изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю;

б) анализ динамики экспортной валютной выручки в иностранной валюте и рублях и определение изменений абсолютных и относительных показателей;

в) определение прибыли от экспортных товаров, продукции, работ, услуг и факторов, влияющих на ее изменение;

г) определение показателей рентабельности по экспортным операциям и выявление факторов, влияющих на их изменение.

Анализ финансовых результатов от экспортных операций проводится в определенной последовательности.

1. **Анализ финансовых результатов** начинается с анализа динамики объемов экспортной выручки в долларах или евро и в рублевом эквиваленте. Выручка определяется как произведение количества объемов экспорта в долларах или евро и курса иностранной валюты в рублях. Вне зависимости от того, в какой валюте получена выручка от экспорта, для определения прибыли она должна быть пересчитана в российские рубли по курсу ЦБ РФ (ПБУ 3/2006). Только после этого данная выручка может быть сопоставлена с затратами на экспорт и получен финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж экспорта.

Объем экспортной выручки в рублевом эквиваленте определяется по формуле

$$B^{\text{э}} = \sum Q_i \times \Pi_i^{\text{э}} \times K, \quad (45)$$

где Q_i — количество экспортируемых изделий i -го вида; $\Pi_i^{\text{э}}$ — экспортная оценка изделий i -го вида; K — курс иностранной валюты в рублях.

Анализ объема экспортной выручки в рублевом эквиваленте проводится горизонтальным и факторным методом. Количественная оценка влияния факторов, влияющих на уровень выручки от экспортных операций (способом цепных подстановок), представлена в табл. 22.

Т а б л и ц а 2 2

Анализ факторов, влияющих на уровень выручки по экспорту

Фактор	Расчет факторов (способом цепных подстановок)
1. Изменение объема фактических поставок	$B_0^{\text{э}} = Q_0 \times P_0 \times K_0$ $B_{\text{усл}_1}^{\text{э}} = Q_1 \times P_0 \times K_0$ $B_{\text{усл}_2}^{\text{э}} = Q_1 \times P_1 \times K_0$ $B_1^{\text{э}} = Q_1 \times P_1 \times K_1$ $\Delta B(Q)^{\text{э}} = B_{\text{усл}_1}^{\text{э}} - B_0^{\text{э}}$
2. Изменение цены экспортных поставок	$\Delta B(P)^{\text{э}} = B_{\text{усл}_2}^{\text{э}} - B_{\text{усл}_1}^{\text{э}}$
3. Изменение курса иностранной валюты, установленного Банком России	$\Delta B(K)^{\text{э}} = B_1^{\text{э}} - B_{\text{усл}_2}^{\text{э}}$
Общее изменение экспортной выручки	$\pm B(Q) \pm B(P) \pm B(K) = B_1^{\text{э}} - B_0^{\text{э}}$

2. Анализ показателей прибыли от продаж экспорта товаров, продукции, работ и услуг и расчет факторов, влияющих на ее изменение.

Прибыль (убыток) от продаж экспорта по каждому виду экспорта и в целом по экспортным операциям определяется по формуле

$$\Pi^{\text{э}} = B^{\text{э}} - C^{\text{э}} - P^{\text{э}}, \quad (46)$$

где $B^{\text{э}}$ — выручка от продажи продукции на экспорт; $C^{\text{э}}$ — себестоимость изготовления экспортной продукции (либо стоимость

закупки экспортного товара на внутреннем рынке); $P^Э$ — коммерческие расходы организации, связанные с проведением данной экспортной операции.

Опираясь на данную формулу определения прибыли, определим прибыль (убыток) по каждому виду экспортной продукции по формуле

$$\Pi_i^Э = \sum (Q_i \times \Pi_i^Э \times K - C_i^Э - P_i^Э). \quad (47)$$

Такой подход позволяет выявить влияние на прибыль от экспорта пяти основных факторов (табл. 23):

- изменения количества экспортируемых товаров (Q_i);
- изменения экспортных цен ($\Pi_i^Э$);
- колебаний курса рубля к иностранной валюте (K);
- изменения себестоимости изготовления экспортной продукции (стоимости закупки экспортного товара на внутреннем рынке) ($C_i^Э$);
- изменения коммерческих расходов, связанных с проведением экспортной операции ($P_i^Э$).

Т а б л и ц а 23

Виды факторов изменения прибыли и способы их расчета

Фактор	Способ абсолютных разниц
1. Изменение количества экспортируемых изделий	$\Pi(Q)^Э = (Q_{i_1} - Q_{i_0}) \times \Pi_{i_0}^Э \times K_0$
2. Изменение экспортных цен	$\Pi(\Pi)^Э = \sum Q_{i_1} \times (\Pi_{i_1}^Э - \Pi_{i_0}^Э) \times K_0$
3. Колебания курса рубля к иностранной валюте	$\Pi(K)^Э = \sum Q_{i_1} \times \Pi_{i_1}^Э \times (K_1 - K_0)$
4. Изменение себестоимости изготовления либо заготовления экспортируемых товаров	$\Pi(C^Э)^Э = \sum (C_{i_0}^Э - C_{i_1}^Э)$
5. Изменение накладных расходов, связанных с экспортом	$\Pi(НР^Э)^Э = \sum (НР_{i_0}^Э - НР_{i_1}^Э)$

Прибыль (убыток) от реализации единицы продукции на внутреннем рынке ($\Pi_i^{ВН}$) определяется по формуле

$$\Pi_i^{\text{BH}} = \Pi_i^{\text{BH}} - C_i^{\text{BH}}, \quad (48)$$

где Π_i^{BH} — цена единицы продукции вида i , поставляемой на экспорт и реализуемой на внутреннем рынке соответственно; C_i^{BH} — полная себестоимость единицы экспортируемой продукции вида i и единицы той же продукции, реализуемой на внутреннем рынке, соответственно.

Результат: при неравенстве $\Pi_i^{\text{Э}} > \Pi_i^{\text{BH}}$ экспорт продукции вида i будет более эффективным по сравнению с продажами той же продукции на внутреннем рынке, а неравенство $\Pi_i^{\text{ЭКС}} < \Pi_i^{\text{BH}}$ позволяет сделать противоположные выводы.

3. Оценка и анализ курсовых разниц.

Курсовые разницы по экспортным операциям анализируются с помощью следующих показателей (табл. 24):

- темпы роста и прироста положительных курсовых разниц (Kp^+);
- темпы роста и прироста отрицательных курсовых разниц (Kp^-);
- сальдо положительных и отрицательных курсовых разниц и темпы его роста и прироста;
- коэффициенты соотношения положительных и отрицательных курсовых разниц.

Таблица 24

Система показателей курсовых разниц в оценке финансовых результатов

Система показателей оценки	Способ расчета
1. Темп роста курсовых разниц (T_p)	$T_p(Kp^+) > T_p(Kp^-)$
2. Сальдо курсовых разниц (C)	$C^{Kp^+, Kp^-} = Kp^+ - Kp^-$
3. Доля положительных курсовых разниц в прибыли до налогообложения ($\Pi_{\text{дН}}$), ед.	$D^{Kp^+} = \frac{\sum Kp^+}{\Pi_{\text{дН}}}$
4. Доля отрицательных курсовых разниц в прибыли до налогообложения, ед.	$D^{Kp^-} = \frac{\sum Kp^-}{\Pi_{\text{дН}}}$

Система показателей оценки	Способ расчета
5. Коэффициент соотношения курсовых разниц ($K_{\text{COO}}^{K_p}$)	$K_{\text{COO}}^{K_p} = \frac{K_p^+}{K_p^-}$ Значение $K_{\text{COO}}^{K_p} > 1$

4. Факторный анализ рентабельности экспорта.

Показатели рентабельности экспорта являются относительными характеристиками финансовых результатов, они измеряют абсолютную величину прибыли с выручкой от реализации экспорта или с величиной производственных затрат экспорта (табл. 25). Система показателей рентабельности по отношению к выручке от продаж экспорта показывает, сколько прибыли получает организация на 1 р. выручки от продаж экспорта.

Таблица 25

Система показателей рентабельности экспорта

Показатели рентабельности	Способ расчета
1. Рентабельность единицы экспортной продукции ($R_i^Э$)	$R_i^Э = \frac{\Pi_i^Э - C_i^Э}{C_i^Э}$ (коэффициент или %)
2. Рентабельность единицы экспорта внутренних поставок ($R_i^ВН$)	$R_i^ВН = \frac{\Pi_i^ВН - C_i^ВН}{C_i^ВН}$ (коэффициент или %)
Если $R_i^Э > R_i^ВН$, то экспорт более предпочтителен	
3. Рентабельность экспортной реализации продукции ($R_{\text{Пр}}^Э$)	$R_{\text{Пр}}^Э = \frac{\Pi^Э}{C^Э} \times 100\%$
4. Рентабельность продаж по прибыли от продаж (бухгалтерской) ($R_{\text{общ}}^Э$)	$R_{\text{общ}}^Э = \frac{\Pi_{\text{ДН}}^Э}{B^Э} \times 100\%$
5. Чистая рентабельность продаж экспорта (норма прибыли от продаж) ($R_{\text{чист}}^Э$)	$R_{\text{чист}}^Э = \frac{\Pi_{\text{ч}}^Э}{B^Э} \times 100\%$

Основные задачи анализа рентабельности экспорта:

- определение уровня показателя рентабельности продаж экспорта;
- факторный анализ изменения рентабельности отдельных видов экспорта;
- исследование факторных моделей экспорта — рентабельности продаж экспорта по отношению к себестоимости продаж экспорта.

Общая формула расчета показателей рентабельности экспортной продукции ($R^Э$):

$$R^Э = \frac{\text{Прибыль } (\Pi^Э)}{\text{Выручка } (B^Э) \text{ или Затраты } (C^Э)} \times 100\%. \quad (49)$$

Завершается анализ рентабельности экспорта факторным анализом: используется несколько видов факторных моделей, проводится расчет влияния факторов в значимых факторных моделях методом цепных подстановок или интегральным методом.

8.6. Анализ эффективности экспортных операций

Под эффективностью внешнеторговых операций понимается экономия, которая образуется за счет разных уровней затрат на производство одинаковых товаров в различных странах, или возможный денежный доход, который может быть получен за счет разных уровней цен на внутреннем и внешнем рынках.

Для обеспечения руководства организации информацией о целесообразности проведения экспортных операций и заключения новых внешнеэкономических сделок важно провести оценку скорости оборота средств, направленных на экспортные операции. Показатель скорости оборота средств, направленных на экспорт, зависит от цикла их кругооборота.

Начало цикла оборота средств, направленных на экспортную операцию, фиксируется в момент отгрузки экспортного товара. Данный этап характеризуется товарной формой вложенных средств, он заканчивается в момент перехода права собственности на отгруженные товары зарубежному покупателю. В этот

момент организация-экспортер отражает в бухгалтерском учете начисление выручки от реализации и дебиторскую задолженность за иностранным контрагентом. Экспортированный товар списывается с учета организации-экспортера, и операция переходит из товарной формы в форму оборота средств в расчетах. Получение денежных средств от иностранного покупателя — заключительный этап экспортной операции, характеризующийся денежной формой. В момент зачисления средств на валютный счет организации-экспортера цикл оборота средств, направленных на экспортные операции, заканчивается. Таким образом, начало цикла — дата отгрузки товара, окончание цикла — дата получения выручки от иностранного покупателя.

В зависимости от конкретных целей анализа эффективности использования средств, вложенных в экспортные операции, применяются различные показатели. В табл. 26 приведены основные показатели эффективности экспортных операций.

Т а б л и ц а 2 6

Система показателей эффективности экспортных операций

Показатель	Краткое содержание и формула расчета
1. Валютная эффективность (ВЭ)	$ВЭ = \frac{B^э}{\sum Z^э},$ <p>где $B^э$ — валютная выручка от экспорта; $\sum Z^э$ — сумма затрат на производство и реализацию экспорта, включая транспортировку до границы и другие расходы в соответствии с базисными условиями поставки</p>
2. Валютная эффективность ($ВЭ^{ВН}$) при условии реализации на внутреннем рынке	$ВЭ^{ВН} = \frac{B^э}{Ц^{ВН}},$ <p>где $Ц^{ВН}$ — стоимость экспорта по ценам внутреннего рынка. Первый показатель ($B^э$) характеризует окупаемость затрат по экспорту, а второй ($Ц^{ВН}$) отражает сравнительную эффективность экспорта по отношению к операциям на внутреннем рынке</p>

Показатель	Краткое содержание и формула расчета
3. Средняя длительность (продолжительность) в днях одного оборота средств, вложенных в экспортные операции ($OB^Э$)	$OB^Э = \frac{O^C \times D}{B^Э(C^Э)},$ <p>где O^C — средние остатки средств, вложенных в экспортные операции (готовая продукция, НЗП, товары отгруженные, дебиторы по экспорту); D — число дней в периоде; $B^Э(C^Э)$ — выручка от экспортных операций или себестоимость.</p> <p>Чем более продолжительным будет оборот в днях, тем менее эффективно используются оборотные средства</p>
4. Коэффициент оборачиваемости ($K_{об}^Э$)	$K_{об}^Э = \frac{B^Э(C^Э)}{O^C}.$ <p>Чем выше коэффициент оборачиваемости, тем эффективнее используются оборотные средства</p>
5. Коэффициент закрепления оборотных средств (K_3)	$K_3 = \frac{O^C}{B^Э(C^Э)}.$ <p>Данный коэффициент показывает ресурсоемкость экспорта. Чем меньше величина этого показателя, тем выше эффективность использования оборотных средств (активов, вложенных в экспорт)</p>

Для оценки изменений в уровнях показателей эффективности экспортных операций выявляются факторы, определяющие эти изменения:

- объем экспорта в натуральном выражении;
- экспортная цена;
- валютный курс;
- уровень затрат на экспорт продукции, товаров, работ, услуг;
- внутренняя цена (при условии реализации экспорта продукции, товаров, работ, услуг на внутреннем рынке).

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные этапы анализа экспортных операций и их сущность.
2. Как оцениваются уровни (степень) выполнения обязательств по контрактам с иностранными партнерами?
3. Какие факторы оказывают влияние на выполнение обязательств по контрактам с иностранными партнерами по стоимости, физическому объему, количеству экспорта?
4. Дайте экономическую характеристику коэффициента просроченных обязательств.
5. В чем заключается цель анализа динамики экспорта товаров, услуг?
6. Какие индексы характеризуют тенденцию развития экспорта группы товаров по стоимости и структуре?
7. Какие факторы влияют на объем экспорта товаров?
8. В чем состоит цель исследования расходов, связанных с экспортом?
9. Какие показатели характеризуют уровень расходов по экспорту?
10. Какие показатели характеризуют эффективность экспорта? Дайте их экономическую характеристику.
11. Какие факторы влияют на показатели эффективности экспорта?
12. Что понимается под финансовыми результатами экспортных операций?
13. Какая система показателей финансовых результатов используется при анализе экспортных операций?
14. Перечислите основные факторы, влияющие на формирование прибыли по экспорту.

РАЗДЕЛ 3

УЧЕБНЫЙ ПРАКТИКУМ

ЗАДАНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Задание 1. Отобразить операции по покупке валюты в Журнале регистрации хозяйственных операций. Определить финансовый результат от проведенных операций.

Курсовые разницы отразить на счете 91.

Организация перечислила 140 тыс. р. для покупки 4 000 дол. США.

Официальный курс на дату зачисления средств на валютный счет организации — 32,40 р. за 1 дол. США. С валютного счета удержано комиссионное вознаграждение банку — 60 дол. США. Официальный курс на дату удержания — 31,80 р. за 1 дол. США.

Перечислен аванс иностранному поставщику за участие в выставке — 2000 дол. США. Официальный курс на дату перечисления — 33,40 р. за 1 дол. США.

Задание 2. Отобразить на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с продажей валюты. Определить результат от продажи.

Записи сделать в Журнале регистрации хозяйственных операций.

Организация на свой валютный счет получила аванс от иностранного покупателя в сумме 24 000 дол. США. Официальный курс на дату поступления валютных средств — 33,00 р. за 1 дол. США.

Поступившую сумму распределили следующим образом: 75 % — для продажи, 25 % — перечислено на текущий валютный счет. Официальный курс на дату совершения операции — 33,90 р. за 1 дол. США.

От продажи валюты на расчетный счет предприятия поступили средства в сумме 632 000 р., удержано комиссионное вознаграждение банку 3 000 р.

Задание 3. Отразить на счетах бухгалтерского учета операцию, связанную с расходом подготовленных средств в валюте. Записи сделать в Журнале регистрации хозяйственных операций в рублях и в валюте. Определить финансовый результат от проведенных операций.

Курсовые разницы отразить на счете 91.

По приказу руководителя работник командирован в служебную командировку в Нью-Йорк (США) для заключения контракта на поставку оборудования.

Для этого с валютного счета в кассу получено 14 000 дол. США, официальный курс на дату оприходования средств в кассу — 32,60 р. за 1 дол. США.

Валютные средства выданы работнику под отчет (14 000 дол. США). Официальный курс на дату выдачи средств — 32,75 р. за 1 дол. США.

По возвращении из командировки работником предоставлен авансовый отчет, по которому:

- проезд составляет 7 000 дол. США (туда и обратно);
- проживание (предоставлены счета из отеля) за 6 ночей — 290 дол. за ночь;
- суточные за 7 суток — 170 дол. за сутки;
- счет за интернет-связь — 400 дол.

Официальный курс за 1 дол. США:

— на дату предоставления авансового отчета — 33,80 р.;

— на дату утверждения авансового отчета — 33,95 р.

Неиспользованная часть полученных валютных средств возвращена в кассу предприятия в день утверждения авансового отчета.

Задание 4. Отразить предложенную ниже сделку по импорту товаров без посредников, записав все операции в Журнал регистрации хозяйственных операций.

Определить себестоимость ввезенного товара.

Организация импортирует товар на территорию Российской Федерации.

Контрактная стоимость товара 70 тыс. дол. США.

Условия поставки товара СРТ — Екатеринбург. Момент перехода права собственности на товар в контракте отдельно не оговорен.

При регистрации декларации на товары определено следующее:

— контрактная стоимость товара равна таможенной стоимости;

— официальный курс на дату регистрации декларации на товары — 50,00 р. за 1 дол. США.

Начислены и оплачены таможенные платежи:

— 2 400 р. за таможенное оформление;

— 15 % таможенная пошлина;

— 20 % НДС.

Официальный курс за 1 дол. США:

— 57,6 р. — на дату перехода рисков случайной гибели товаров;

— 59,00 р. — на дату выпуска товара из таможни;

— 61,10 р. — на дату оплаты счета поставщика.

Курсовые разницы по учетной политике организации отражаются на счете 91.

Задание 5. Оразить приведенную ниже сделку на счетах бухгалтерского учета импортера — резидента Российской Федерации. Бухгалтерские записи сделать в Журнале регистрации хозяйственных операций.

Организация заключила контракт с иностранной фирмой на приобретение сырья для производственных нужд на общую сумму 80 тыс. дол. США.

По условиям контракта предусмотрена предоплата 50 %, т. е. 40 тыс. дол. США, момент перехода права собственности на сырье — дата поступления сырья в Екатеринбург.

Условия поставки товара СРР — Екатеринбург, таможенная стоимость равна контрактной стоимости.

При регистрации декларации на товары начислены и оплачены таможенные платежи:

— 62 000 р. за таможенное оформление;

— 10 % таможенная пошлина;

— 20 % НДС.

Официальный курс за 1 дол. США:

— 50,80 р. — на дату перечисления аванса;

— 51,00 р. — на дату поступления сырья в таможенную;

— 61,10 р. — на дату регистрации декларации на товары;

— 61,75 р. — на дату оплаты счета поставщика (второй половины стоимости контракта).

Курсовые разницы по учетной политике организации отражаются на счете 91.

Задание 6. Сделать записи в бухгалтерском учете посредника, участвующего в расчетах, приняв во внимание, что договор заключен между двумя российскими организациями в условных денежных единицах.

Организация заключила договор комиссии с участием в расчетах с другой российской фирмой. По условиям договора ей передается товар в условных денежных единицах — в сумме, эквивалентной 64 000 дол. США, в том числе НДС — 20 %, для продажи товара за вознаграждение. Размер комиссионного вознаграждения — 5 % от суммы договора — 320 дол. США.

Официальный курс за 1 дол. США:

— 50,50 р. — на дату принятия товара на учет;

— 50,70 р. — на дату отгрузки товара покупателю;

— 50,90 р. — на дату оплаты товара покупателем;

— 53,05 р. — на дату перечисления денежных средств комитенту за вычетом комиссионного вознаграждения.

Задание 7. Отразить операции реализации продукции на экспорт в учете экспортера. Посчитать финансовый результат от экспорта.

Курсовые разницы отразить на счете 91.

Российское предприятие реализует свою продукцию по договору с Норвежской фирмой на общую сумму 200 000 дол. США.

Условия поставки FOB — Санкт-Петербург, дата перехода права собственности на товар от продавца покупателю в контракте не оговорена.

Себестоимость реализуемой продукции — 4 850 000 р.

Транспортные расходы от Екатеринбурга до порта Санкт-Петербург составляют 60 000 р. плюс 20 % НДС и оплачены с расчетного счета.

При регистрации декларации на товары начислено и уплачено таможен за таможенные процедуры — 6 000 р.

Официальный курс за 1 дол. США:

— 32,90 р. — на дату отгрузки товара в Екатеринбурге;

— 32,70 р. — на дату регистрации декларации на товары;

— 33,00 р. — на дату оформления коносамента;

— 32,95 р. — на дату поступления средств от покупателя.

Задание 8. Отразить экспортную операцию на счетах экспортера, посчитать финансовый результат от экспортной сделки.

Курсовые разницы отразить на счете 91

Российская организация-продавец заключила контракт с иностранной фирмой-покупателем на поставку производственного оборудования на сумму 800 000 дол. США.

Условиями контракта предусмотрена предоплата в сумме 500 000 дол. США.

Условия поставки товара — FCA — Екатеринбург.

Предоплата поступила на транзитный валютный счет экспортера по официальному курсу — 32,45 р. за 1 дол. США.

Себестоимость экспортируемого оборудования — 19 770 000 р.

При таможенном оформлении товара начислены и оплачены:

— расходы по таможенному оформлению — 100 000 р.;

— таможенная пошлина — 3 % от таможенной стоимости вывозимого товара (определить).

Официальный курс за 1 дол. США:

— 32,80 р. — на дату регистрации декларации на товары;

— 32,90 р. — на дату отгрузки товара;

— 31,00 р. — на дату поступления средств (в оплату второй половины) на транзитный счет предприятия.

Задание 9. Отразить операции, связанные с экспортом, на счетах посредника, участвующего в расчетах (комиссионера), и на счетах комитента. Записи сделать в Журнале регистрации хозяйственных операций. Свести сальдо расчетов комитента и комиссионера.

Курсовые разницы отразить на счете 91 — у комитента и на счете 76 — у комиссионера.

Российской организацией-комиссионером от своего имени, но за счет комитента (российское предприятие-экспортер) заключен контракт на поставку продукции в Корею на общую сумму 30 тыс. дол. США. Себестоимость вывозимого товара — 1 млн р.

В контракте определено, что посредник (комиссионер) участвует в расчетах, осуществляет таможенное оформление и перечисляет на транзитный валютный счет экспортера экспортную выручку за вычетом комиссионного вознаграждения — 600 дол. США плюс 20 % НДС. Таможенные платежи составляют 1 380 дол. США.

Официальный курс за 1 дол. США:

- 53,95 р. — на дату регистрации декларации на товары;
- 54,40 р. — на дату отгрузки товара в адрес иностранного покупателя;
- 55,70 р. — на дату зачисления средств на счет посредника;
- 52,90 р. — на дату перечисления средств экспортеру.

ЗАДАНИЯ ПО АНАЛИЗУ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Задание 10. На основе данных по импорту, используя вертикальный (структурный) сравнительный анализ, определить изменение структуры импортных поставок по странам-импортерам. Сделать выводы. Решение оформить в табл. 27.

Таблица 27

Анализ структурной динамики поставок по импорту

Страна-импортер	Объем поставок, евро		Структура (удельный вес), %		Изменение структуры (удельного веса), %
	Предыдущий	Отчетный	Предыдущий	Отчетный	
Франция	62 456	61 320			
Германия	43 480	39 254			
Швейцария	21 320	9 250			
Индия	38 145	39 249			
Турция	61 492	62 840			
<i>Итого</i>					

Задание 11. На основе данных организации и табл. 28, используя горизонтальный сравнительный и факторный анализ, определить планируемую и фактическую сумму таможенной пошлины и НДС.

Организация покупает товар у иностранного продавца по цене 1 000 евро за 1 ед. При оформлении товара на таможне РФ по данному договору установлена импортная таможенная пошлина 15 % таможенной стоимости товара, НДС — 20 % и таможенный сбор — 500 р. На момент принятия ГТД к оформлению курс Банка России: предполагаемый — 69,80 р. за 1 евро; фактический — 69 р. за 1 евро.

Факторный анализ таможенной пошлины и НДС

Показатель	Формула определения	Расчет
1. Таможенная пошлина (планируемая), р. (ТП ₀)	$ТП_0 = \frac{ТС \times K_0 \times СТП_0}{100 \%},$ <p>где ТС — таможенная стоимость товара, евро; K₀ — курс Банка России на момент принятия ГТД к оформлению (предполагаемый), р.; СТП₀ — ставка таможенной пошлины, %</p>	ТП ₀ = ?
2. Таможенная пошлина (фактическая), р. (ТП ₁)	$ТП_1 = \frac{ТС \times K_1 \times СТП_0}{100 \%},$ <p>где K₁ — курс Банка России на момент принятия ГТД к оформлению (фактический), р.</p>	ТП ₁ = ?
<i>Влияние изменения курса иностранной валюты к рублю на сумму импортной таможенной пошлины</i>	$\Delta ТП = ТП_1 - ТП_0$	ΔТП = ?
3. Налог на добавленную стоимость (планируемый), р. (НДС ₀ , СТН = 20 %)	$НДС_0 = \frac{(ТС \times K_0 + ТП_0) \times СТН}{100 \%},$ <p>где СТН — ставка налога на добавленную стоимость, %</p>	НДС ₀ = ?
4. Налог на добавленную стоимость (фактический), р. (НДС ₁)	$НДС_1 = \frac{(ТС \times K_1 + ТП_1) \times СТН}{100 \%}$	НДС ₁ = ?
<i>Влияние изменения курса иностранной валюты к рублю на сумму налога на добавленную стоимость</i>	$\Delta НДС = НДС_1 - НДС_0$	ΔНДС = ?
<i>Общее влияние изменения курса иностранной валюты к рублю на сумму таможенной пошлины и НДС</i>	$\Delta НДС + \Delta ТП = (НДС_1 - НДС_0) + (ТП_1 - ТП_0)$	

Задание 12. На основе данных табл. 29, а также используя горизонтальный сравнительный и факторный анализ, определить эффект и эффективность импортной операции в зависимости от изменения курса валюты. Рассчитать факторы влияния на изменение показателя эффективности импортной операции. Решение оформить в таблице. Сделать выводы.

Таблица 29

**Анализ эффективности импорта товара
в зависимости от изменения курса валюты**

Показатель	Предыдущий год	Отчетный год	Отклонение (+/-)
1. Количество единиц товара	2000	2000	
2. Контрактная цена за единицу, дол./ед.	0,6	0,6	
3. Транспортные расходы на единицу, дол./ед.	0,4	0,4	
4. Другие расходы, связанные с доставкой, тыс. р.	40	40	
5. Курс валюты, р./дол.	27	26	
6. Цена реализации на внутреннем рынке, р./ед.	50	50	
7. Затраты, тыс. р. [стр. 1 × (стр. 2 + стр. 3)] × стр. 5 + стр. 4			
8. Выручка от продажи, тыс. р. (стр. 1 × стр. 6)			
9. Эффект импортной операции, тыс. р. (стр. 8 – стр. 7)			
10. Эффективность импортной операции, р./р. (стр. 8 / стр. 7)			

Задание 13. На основе данных табл. 30 определить показатели изменения товарооборота, внешнеторговой себестоимости, валового дохода. Рассчитать показатель эффективности импортной сделки: K_{Π} — коэффициент рентабельности исполнения импортного контракта по отношению к внешнеторговой себестоимости (коэффициент прибыльности).

Коэффициент рентабельности исполнения импортного контракта по отношению к внешнеторговой себестоимости (коэффициент прибыльности) определяется по формуле

$$\text{КП} = \frac{\text{ВД}}{\text{ВС}} \times 100\%.$$

Таблица 30

Анализ прибыльности импортных контрактов

Сделка по импорту	Товарооборот (ТО)		Внешнеторговая себестоимость (ВС)		Валовой доход (ВД)	
	р.	дол. (евро)	р.	дол. (евро)	р.	дол. (евро)
Контракт 1	381 954	13 753	319 930	11 422	62 024	2 331
Контракт 2	383 451	10 592	313 615	8 770	69 836	1 822

Рассчитать:

1) коэффициент прибыльности по контракту 1 в рублях и долларах США;

2) коэффициент прибыльности по контракту 2 в рублях и евро.

Задание 14. На основе формы сведений о движении средств в иностранной валюте и табл. 31 проанализировать средства в иностранной валюте на транзитных валютных счетах организации. Дать оценку изменений количества валюты по экспорту. Определить остаток количества валюты на конец. Рассчитать долю поступлений и перечислений валюты по разным направлениям ее поступления и перечисления.

Таблица 31

Анализ структурной динамики движения денежных средств на валютных счетах

Показатель	Предыдущий период (0)		Отчетный период (1)		Изменение		Темп роста, %
	тыс. дол.	уд. вес, %	тыс. дол.	уд. вес, %	тыс. дол.	уд. вес, %	
Остаток на начало	6 180		53 40				
Поступило иностранной валюты, в том числе:							
— за экспорт продукции	114 200		113 100				

Показатель	Предыдущий период (0)		Отчетный период (1)		Изменение		Темп роста, %
	тыс. дол.	уд. вес, %	тыс. дол.	уд. вес, %	тыс. дол.	уд. вес, %	
— за экспорт услуг	24 100		22 050				
— прочие поступления, в том числе:	1 504		1 802				
— от продажи ценных бумаг	165		104				
Перечислено иностранной валюты, в том числе:							
— на транзитные валютные счета	67 800		54 100				
— на текущие валютные счета	24 050		18 320				
— прочие перечисления	281		294				
Остаток на конец							

Задание 15. На основе данных табл. 32 проанализировать длительность одного оборота средств, вложенных в экспортные операции. Составить факторную модель. Определить влияние на изменение длительности оборота средств следующих факторов:

- изменения среднегодовых остатков оборотных средств;
- изменения выручки от экспорта.

Таблица 32

**Анализ динамики длительности оборота средств,
вложенных в экспорт**

Показатель	Условное обозначение	Предыдущий период (0)	Отчетный период (1)	Изменение (+/-)	Темп роста, %
1. Среднегодовые остатки оборотных средств, вложенных в экспортные операции, тыс. р.	O ^{CP}	5 446	6 120		
2. Выручки от экспорта, тыс. р.	B ^Э	27 320	28 915		

Окончание табл. 32

Показатель	Условное обозначение	Предыдущий период (0)	Отчетный период (1)	Изменение (+/-)	Темп роста, %
3. Длительность одного оборота средств, вложенных в экспортные операции, дн. (стр. 1 × 360 / стр. 2)	D^{OB}				

Задание 16. На основе данных, приведенных в табл. 33, и используя горизонтальный факторный анализ, определить уровень эффективности экспортной операции. Составить факторную модель. Определить влияние факторов на уровень эффективности методом цепных подстановок:

— влияние изменения экспортной цены: $\frac{P_1 \times K_0}{C_0} - \frac{P_0 \times K_0}{C_0}$;

— влияние курса доллара: $\frac{P_1 \times K_1}{C_0} - \frac{P_1 \times K_0}{C_0}$;

— влияние изменения внутренней цены: $\frac{P_1 \times K_1}{C_1} - \frac{P_1 \times K_1}{C_0}$.

Таблица 33

Анализ уровня эффективности экспорта

Показатель	Условное обозначение	Предыдущий период (0)	Отчетный период (1)	Изменение (+/-)	Темп роста, %
1. Количество экспорта, шт.	Q	300	600		
2. Экспортная цена за шт., дол. США	P	5,25	5,4		
3. Курс доллара США, р./дол.	K	56,33	58,82		
4. Внутренняя цена за шт., р.	C	137,85	138		
5. Валютная выручка, р.	$Q \times P \times R$				
6. Выручка при условии реализации на внешнем рынке, р.	$Q \times C$				
7. Уровень эффективности, ед.	$P \times \frac{K}{C}$				

Задание 17. На основе данных организации и табл. 34 определить изменения по выручке от экспорта, производственной себестоимости и накладным расходам. Составить факторную модель.

Таблица 34

Факторный анализ коэффициента эффективности экспорта

Показатели эффективности	Предыдущий период (0)	Отчетный период (1)	Отклонение (+/-)	Темп роста, %
Выручка от экспорта, тыс. р.	16 000	17 550		
Производственная себестоимость, тыс. р.	6 400	9 000		
Коммерческие расходы, тыс. р.	1 600	2 100		
Коэффициент эффективности				

Определить коэффициент эффективности экспорта, его изменения и с помощью метода цепных подстановок рассчитать факторы, влияющие на его изменения. Факторная модель результирующего показателя эффективности экспорта (коэффициента эффективности экспорта) имеет вид

$$K_{\text{ЭФ}} = \frac{B^{\text{Э}}}{C^{\text{ПР}} + \text{НР}}$$

Данная факторная модель решается методом цепных подстановок.

На коэффициент эффективности экспорта влияют следующие факторы: цены; курс рубля к иностранной валюте; уровень коммерческих расходов; производственная себестоимость.

Задание 18. На основе данных отчета о денежных средствах, приведенных в табл. 35, и используя горизонтальный сравнительный анализ, определить изменение показателя «Влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю» ($K^{\text{ИВ}}$). Сформулировать выводы.

Таблица 35

Анализ показателя влияния изменений курса инвалюты к рублю

Коэффициент	Условное обозначение	Предыдущий период (0)	Отчетный период (1)	Отклонения (+/-)
1. Остатки денежных средств в дол. США, перечисленные в рублях по курсу ЦБ РФ, тыс. р.	ОДС _{ПР}	245 620	269 100	
2. Остатки денежных средств в дол. США, перечисленные в рублях по курсу ЦБ РФ, тыс. р.	ОДС _О	228 104	270 350	
3. Показатель (стр. 1 – стр. 2)	К _{ИВ}			

Примечание. К^{ИВ} имеет положительное значение, если курс инвалют растет, и наоборот.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативно-правовые акты

1. *Гражданский кодекс РФ*. Ч. 2, 3.
2. *О таможенном тарифе*: закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1.
3. *О договорах международной купли-продажи товаров* : Конвенция ООН от 11 апреля 1980 г.
4. *Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2010»*.
5. *Налоговый кодекс РФ*. Гл. 21, 22, 25.
6. *Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза* : соглашение от 25 января 2008 г. (в ред. протокола от 23 апреля 2012 г.).
7. *Таможенный кодекс Евразийского экономического союза* (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза).
8. *О бухгалтерском учете* : федер. закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.
9. *О таможенном регулировании в Российской Федерации* : федер. закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ.
10. *О валютном регулировании и валютном контроле* : федер. закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ.
11. *Об основах государственного регулирования внешне-торговой деятельности* : федер. закон от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ.
12. *Об экспортном контроле* : федер. закон от 18 июля 1999 г. № 183-ФЗ.
13. *Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации* : постановление Правительства РФ от 6 марта 2012 г. № 191.

14. *О порядке* представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления : инструкция Банка России от 16 августа 2017 г. № 181-И (ред. от 29 ноября 2017 г.).

15. *Об определении* таможенной стоимости вывозимых товаров : письмо ФТС РФ № 05-33/36983 от 9 августа 2008 г.

16. *План счетов* бухгалтерского учета: комментарии к последним изменениям. — М. : АБАК, 2018. — 112 с.

17. *Положение* по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом МФ РФ от 29 июля 1998 г. № 32н.

18. *Положение* по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. приказом МФ РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

19. *Положение* по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утв. приказом МФ РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н.

20. *Положение* по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утв. приказом МФ РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.

21. *Положение* по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утв. приказом МФ РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

22. *Положение* по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утв. приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.

23. *Положение* по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

24. *Об утверждении* формы бланков декларации таможенной стоимости (ДТС-1 и ДТС-2) и инструкции о порядке заполнения декларации таможенной стоимости : приказ ФТС России от 1 сентября 2006 г. № 829.

Основная литература

25. *Андреева Е. Л., Масленников М. И., Маслякова Ю. Г.* Развитие экспортных образовательных услуг России и ее регионов // *Российский внешнеэкономический вестник*. — 2018. — № 8. — С. 32.

26. *Бабаев Ю. А., Петров А. М., Кеворкова Ж. А.* Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности : учебник. — 3-е изд. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 349 с.

27. *Бурденко Е. В., Быкасова Е. В., Ковалева О. Н.* Внешнеэкономическая деятельность: налогообложение, учет, анализ и аудит : учебник / под ред. Е. В. Бурденко. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 249 с.

28. *Власова И. Е., Надольская Н. А.* Учет и анализ внешнеэкономической деятельности : метод. указания по выполнению контр. работ. — Екатеринбург, 2017. — 39 с.

29. *Комарова Л. В., Меркулова И. В.* Анализ валютного курса и валютных операций в России // *Современные концепции развития науки* : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 28 января 2017 г.) : в 3 ч. — Уфа : МЦИИ ОМЕГА САЙНС, 2017. — Ч. 1. — С. 75–78.

30. *Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности* : учебник / кол. авт. — М. : КноРус, 2012. — 432 с.

31. *Комплексный экономический анализ предприятия* / под ред. Н. В. Войтоловского, А. П. Калининой, И. И. Мазуровой. — СПб. : Питер, 2012. — 576 с.

32. *Леонова О. В.* Анализ основных статей платежного баланса за 2015 г. и российская экономика // *Российский внешнеэкономический вестник*. — 2016. — № 2. — С. 82–85.

33. *Мальцева О. В.* Экспорт российских ПО на мировом рынке: анализ данных за 2015–2017 гг. и дальнейшие перспективы // *Российский внешнеэкономический вестник*. — 2018. — № 6. — С. 78–85.

34. *Мальшева А. В.* Учет доходов в иностранной валюте и курсовых разниц // *Индивидуальный предприниматель: бухгалтерский учет и налогообложение*. — 2015. — № 6. — С. 40–42.

35. *Международные валютно-кредитные отношения* : учебник / под ред. Л. Н. Красавиной. — М. : Юрайт, 2014. — 127 с.

36. Надольская Н. А., Гончарова В. А. Методы анализа валютных рисков и их влияние на финансовый результат внешнеэкономической деятельности предприятия // Новая наука: современное состояние и пути развития : междунар. науч. период. изд. по итогам Междунар. науч.-практ. конф. (Оренбург, 9 апреля 2016 г.) : в 4 ч. — Стерлитамак : РИЦ АМИ, 2016. — Ч. 1. — 310 с.

37. Надольская Н. А. Развитие системы экономических показателей в оценке внешнеэкономической деятельности (ВЭД) // Современные концепции развития науки : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, 28 января 2017 г.) : в 3 ч. — Уфа : МЦИИ ОМЕГА САЙНС, 2017. — Ч. 1. — С. 106–108.

38. Нечаев А. С., Прокопьева А. В. Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности организации : учебник. — 3-е изд. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 368 с.

39. Самыгин Д. Ю., Барышников Н. Г. Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности организации : учеб. пособие. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 349 с.

40. Оболенский В. П. Мировые цены и реформирование мировой финансовой системы // Российский внешнеэкономический вестник. — 2017. — № 2. — С. 71–83.

41. Оболенский В. П. Внешнеторговая политика в процессе открытия экономики // Российский внешнеэкономический вестник. — 2018. — № 1. — С. 78–90.

42. Оболенский В. П. Нарастивание российского несырьевого экспорта: возможные риски // Российский внешнеэкономический вестник. — 2018. — № 9. — С. 22–32.

43. Основы внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации : учеб. пособие / под общ. ред. С. В. Рязанцева. — М. : КноРус, 2016. — 196 с.

44. Раровский П. Е. Российский экспорт транспортных услуг в современных условиях // Российский внешнеэкономический вестник. — 2016. — № 5. — С. 116–131.

45. Российский статистический ежегодник. 2018 : стат. сб. / Росстат. — М., 2018. — 694 с.

46. Сберегаев Д. Ю. Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности организации : учеб. пособие. — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 268 с.

47. *Спартак А. Н., Хохлов А. В.* Совершенствование методологических подходов к анализу российского экспорта // *Российский внешнеэкономический вестник*. — 2016. — № 5. — С. 3–15.

48. *Сысоева Г. Ф., Малецкая И. П.* Бухгалтерский учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности : учебник. — М. : Юрайт, 2016. — 424 с.

49. *Ткаченко М. Ф., Шатская И. И.* Основы внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие. — СПб. : Троицкий мост, 2016. — 232 с.

50. *Учет и аудит внешнеэкономической деятельности* : учебник и практикум / под. общ. ред. Т. М. Рогоуленко, С. В. Пономаревой, А. В. Бодяко. — М. : Юрайт, 2016. — 316 с.

51. *Хасляпин А. А., Веритюк А. А.* Валютный курс как фактор, влияющий на развитие экономики страны // *Проблемы, перспективы и направления инвестиционного развития науки* : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Пермь, 8 июля 2017 г.) : в 3 ч. — Уфа : МЦИИ ОМЕГА САЙНС, 2017. — Ч. 1. — С. 115–119.

52. *Щалашова Н. В.* Платежный баланс РФ: методология составления и современное состояние. — М. : ВАВТ, 2009. — 60 с.

53. *Шуйский В. П.* Российский экспорт услуг: поиск новых драйверов роста // *Российский внешнеэкономический вестник*. — 2018. — № 5. — С. 24–35.

Учебное издание

Надольская Нина Александровна,
Власова Ирина Евгеньевна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Учебное пособие

Редактор и корректор *Л. В. Матвеева*

Компьютерная верстка *Н. И. Якимовой*

Поз. 22. Подписано в печать 01.08.2019.

Формат бумаги 60 × 84 ¹/₁₆. Гарнитура Таймс. Бумага офсетная. Печать плоская.

Уч.-изд. л. 6,0. Усл. печ. л. 8,4. Печ. л. 9,0. Заказ 468. Тираж 18 экз.

Издательство Уральского государственного экономического университета
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета



УРАЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ