

Ж. Г. Леонтьева, Алла Кузнецова

# Учет внешнеэкономической деятельности и валютных операций



Экономика и право (Юридический центр)

Жамила Леонтьева

**Учет внешнеэкономической  
деятельности и  
валютных операций**

«Юридический центр»

2004

УДК 657  
ББК 65.052

**Леонтьева Ж. Г.**

Учет внешнеэкономической деятельности и валютных операций /  
Ж. Г. Леонтьева — «Юридический центр», 2004 — (Экономика и  
право (Юридический центр))

В книге рассматриваются организация и методология бухгалтерского учета, налогообложения и аудита валютных операций коммерческих организаций в соответствии с новейшими изменениями в валютном, таможенном, бухгалтерском и налоговом законодательстве Российской Федерации. Рекомендуется для бухгалтеров и аудиторов, слушателей системы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а также для студентов высших и средних специальных учебных заведений по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», преподавателей и научных работников.

УДК 657  
ББК 65.052

# Содержание

Предисловие	6
Глава 1. Новое в валютном законодательстве Российской Федерации	7
Глава 2. Оценка в бухгалтерском учете активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте	18
Глава 3. Организация и учет операций продажи и покупки иностранной валюты на внутреннем рынке Российской Федерации	23
3.1. Организация и учет операций обязательной, добровольной и обратной продажи иностранной валюты	23
Конец ознакомительного фрагмента.	33

**Ж. Г. Леонтьева, Алла Кузнецова**  
**Учет внешнеэкономической**  
**деятельности и валютных операций**

© Ж. Г. Леонтьева, А. В. Кузнецова, 2004

© Изд-во «Юридический центр Пресс», 2004

## Предисловие

В предлагаемой книге обобщен многолетний научный и практический опыт авторов в области бухгалтерского учета, аудита и налогообложения внешнеэкономической деятельности организаций. В ней глубоко проанализировано валютное, таможенное, бухгалтерское и налоговое законодательство Российской Федерации, определяющее организацию и учет валютных операций российских предприятий.

Не секрет, что основной документ системы валютного законодательства – Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» – морально устарел и не отвечает современным, цивилизованным требованиям развития рыночных отношений в России. Несмотря на то, что на протяжении более чем десяти лет, от первой редакции 1992 г. до последней 2003 г., Закон многократно дополнялся и изменялся, принятые на его основании подзаконные акты оказались шире норм самого Закона. От этих многочисленных расхождений в законодательной и нормативной базе валютного регулирования и валютного контроля страдают как участники внешнеэкономической деятельности, так и контролирующие ее органы.

В ноябре 2003 г. был окончательно принят Государственной Думой и одобрен Советом Федерации проект нового Закона «О валютном регулировании и валютном контроле». На заключительном этапе согласования у Президента проект Закона не претерпел существенных изменений.

Новый Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» был подписан 10 декабря 2003 г. И ему присвоен № 173-ФЗ. Закон вступит в силу через 6 месяцев после официального опубликования (Российская газета. 2003. 17 декабря).

В книге на основе анализа новейших изменений в валютном, таможенном, бухгалтерском и налоговом законодательстве раскрыты основные аспекты бухгалтерского учета, налогообложения и аудита валютных операций в условиях противоречивых требований нормативных документов.

Книга будет интересна и полезна специалистам в области бухгалтерского учета, налогообложения и аудита, а также станет незаменимым помощником специалистам, чья профессиональная деятельность связана с осуществлением и контролем внешнеторговых операций.

## **Глава 1. Новое в валютном законодательстве Российской Федерации**

Основным нормативно-правовым документом, регламентирующим в настоящее время порядок осуществления валютных операций в Российской Федерации, является Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» № 3615-1. Первая редакция Закона датируется 09.10.1992 г., последняя, ныне действующая, – 07.07.2003 г. За более чем десятилетний срок действия Закон претерпел большое количество изменений и дополнений, внесенных девятью федеральными законами, а также Определением Конституционного Суда РФ от 04.03.1999 г. № 50-О.

Для лучшего понимания «духа» нынешней редакции Закона «О валютном регулировании и валютном контроле» рассмотрим основные этапы ее создания.

В основу Закона был положен принцип разделения валютных операций на текущие и капитальные, сформулированный в письме Госбанка СССР от 24.05.1991 г. № 352 «Основные положения о регулировании валютных операций на территории СССР» (в соответствии с телеграммой ЦБ РФ от 19.05.1993 г. № 83–93, применяется в части, не противоречащей Федеральному закону № 3615-1).

Данное разделение имело целью определить круг операций, осуществление которых в иностранной валюте не требовало получения специального разрешения (лицензии) ЦБ РФ, а также сформулировать признаки, отличающие валютные операции, связанные с движением капитала, осуществляемые исключительно на основании разрешений (лицензий) ЦБ РФ. Согласно положениям указанного документа под текущими валютными операциями понимались:

- а) операции, связанные с куплей-продажей валютных ценностей, товаров и услуг, реализацией прав на интеллектуальную собственность, расчеты по которым осуществляются без отсрочки платежа и не предполагают предоставления или привлечения заемных средств;
- б) переводы средств за границу и из-за границы, процентов, дивидендов и иных доходов от банковских вкладов, кредитов, инвестиций и прочих финансовых операций;
- в) переводы средств неторгового характера, включая переводы заработной платы, пенсий, алиментов, наследств, и другие аналогичные операции.

Валютные операции, связанные с движением капитала, включали в себя:

- а) инвестиции, в том числе приобретение и продажу ценных бумаг;
- б) предоставление и получение кредитов;
- в) привлечение и размещение средств на счета и во вклады;
- г) финансовые операции, исполнение которых через определенный срок предусматривает платеж или переход права собственности на валютные ценности.

Первым шагом на пути либерализации валютного законодательства Российской Федерации, выразившемся в отказе от принципа «капитальные операции – на основании разрешения» стало издание ЦБ РФ перечня капитальных операций, осуществление которых не требует наличия специального разрешения (лицензии) ЦБ РФ. Данный перечень был впервые опубликован в утвержденном приказом ЦБ РФ от 24.04.1996 г. № 02–94 Положении № 39 «Об утверждении Положения об изменении порядка проведения в Российской Федерации» (в настоящее время – Положение «О порядке проведения в Российской Федерации некоторых видов валютных операций и об учете и представлении отчетности по некоторым видам валютных операций», последняя редакция от 26.08.2003 г.) и с тех пор многократно дополнялся и расширялся.

В настоящее время к текущим валютным операциям Закон № 3615-1 относит следующие:

а) переводы в Российскую Федерацию и из Российской Федерации иностранной валюты для осуществления расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности), а также для осуществления расчетов, связанных с кредитованием экспортно-импортных операций на срок не более 90 дней;

б) получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;

в) переводы в Российскую Федерацию и из Российской Федерации процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и прочим операциям, связанным с движением капитала;

г) переводы неторгового характера в Российскую Федерацию и из Российской Федерации (пункт 9 статьи 1 Закона).

К валютным операциям, связанным с движением капитала, согласно ныне действующей редакции пункта 10 статьи 1 Закона относятся:

а) прямые инвестиции, то есть вложения в уставный капитал предприятия с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении предприятием;

б) портфельные инвестиции, то есть приобретение ценных бумаг;

в) переводы в оплату права собственности на здания, сооружения и иное имущество, включая землю и ее недра, относимое по законодательству страны его местонахождения к недвижимому имуществу, а также иных прав на недвижимость;

г) предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 90 дней по экспорту и импорту товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности);

д) предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;

е) все иные валютные операции, не являющиеся текущими валютными операциями.

Несмотря на столь значительные, а в некоторых случаях и кардинальные изменения норм нынешней редакции Закона по сравнению с первоначальным вариантом, следует констатировать, что в настоящее время нормы закона не отражают фактическое состояние действующей системы валютного регулирования и контроля по значительной части валютных операций, в частности:

– предоставлению и получению отсрочки платежа на срок более 90 дней по экспорту и импорту товаров;

– предоставлению и получению отсрочки платежа на срок более 90 дней по расчетам в иностранной валюте между резидентами и нерезидентами по договорам о выполнении работ, оказании услуг или передаче результатов интеллектуальной деятельности;

– предоставлению и получению финансовых кредитов на срок более 180 дней;

– иным валютным операциям, связанным с движением капитала, для осуществления которых ЦБ РФ установил уведомительный характер.

Банк России как орган валютного контроля, основываясь на полномочиях, предоставленных ему пунктом 2 статьи 9 Закона № 3615-1, устанавливает правила проведения резидентами и нерезидентами в Российской Федерации операций с иностранной валютой и ценными бумагами в иностранной валюте, а также валютой Российской Федерации и ценными бумагами в валюте Российской Федерации, установил особый порядок осуществления вышеуказанных валютных операций, связанных с движением капитала.

Например, действующая редакция Положения ЦБ РФ № 39 не накладывает 90-дневное ограничение на осуществление расчетов по экспорту и импорту товаров для случаев получения резидентами авансов под экспорт, а также на срок с момента получения товаров по импорту до момента погашения резидентами задолженности по ним. Согласно пункту 3 Положения, без разрешений Банка России в соответствии с заключенными ими договорами осуществляются следующие расчеты в иностранной валюте:

– перевод резидентом иностранной валюты из Российской Федерации, а также на валютный счет, открытый на имя нерезидента в уполномоченном банке, в счет оплаты импортиру-



емых товаров после их ввоза в Российскую Федерацию (таможенного оформления товаров) независимо от срока, прошедшего с момента таможенного оформления (ввоза в Российскую Федерацию) до даты платежа (раздел 1, пункт 3, подпункт 3.1 Положения);

– зачисление резидентом сумм, поступающих в оплату экспортируемых им товаров до таможенного оформления этих товаров (раздел 1, пункт 3, подпункт 3.2 Положения).

В настоящее время расчеты между резидентами и нерезидентами по договорам, предусматривающим расчеты в иностранной валюте за выполнение работ (оказание услуг), в том числе по агентским договорам, договорам комиссии и договорам поручения, регламентируются Положением ЦБ РФ от 24.10.2001 г. № 157-П «О порядке осуществления расчетов между резидентами и нерезидентами по договорам о выполнении работ, оказании услуг или передаче результатов интеллектуальной деятельности» (пункт 1.1 Положения).

Аналогично приведенным выше требованиям пунктов 3.1 и 3.2 Положения ЦБ РФ № 39, не накладывается 90-дневное ограничение на осуществление следующих расчетов по договорам о выполнении работ, оказании услуг или передаче результатов интеллектуальной деятельности, предусмотренных пунктом 2.2 Положения № 157-П:

– зачисление на счет резидента в уполномоченном банке иностранной валюты, поступающей от нерезидента в виде предварительной оплаты, независимо от срока между днем зачисления денежных средств на счет и днем выполнения работ, оказания услуг или передачи результатов интеллектуальной деятельности (подпункт 2.2.1 Положения № 157-П);

– перевод резидентом иностранной валюты из Российской Федерации, а также на счет, открытый на имя нерезидента в уполномоченном банке, в оплату ранее выполненных работ, оказанных услуг или переданных результатов интеллектуальной деятельности независимо от срока между днем выполнения работ, оказания услуг или передачи результатов интеллектуальной деятельности и днем списания денежных средств со счета (подпункт 2.2.2 Положения № 157-П);

Среди операций, исполняемых в соответствии с пунктом 2.2 Положения № 157-П без разрешений на осуществление валютных операций, связанных с движением капитала, выдаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке, следует отметить также:

– зачисление на счет резидента в уполномоченном банке иностранной валюты, поступающей от нерезидента в оплату ранее выполненных за пределами Российской Федерации строительных и подрядных работ, при условии, что срок с даты заключения договора до даты зачисления денежных средств на счет резидента не превышает пять лет (подпункт 2.2.7 Положения № 157-П);

– перевод комиссионером (агентом, поверенным) на счет комитента (принципала, доверителя) иностранной валюты, в счет исполнения договора, а также перевод комитентом (принципалом, доверителем) на счет комиссионера (агента, поверенного) иностранной валюты для совершения сделки, осуществляемой в соответствии с условиями договора (подпункт 2.2.8 Положения № 157-П).

Остановимся на последнем подпункте подробнее.

Исходя из определения понятия «договор», содержащегося в пункте 1.1, Положением ЦБ РФ № 157 наряду с договорами о выполнении работ, оказании услуг или передаче результатов интеллектуальной деятельности, выделяются в отдельную разновидность посреднические договоры (агентские договоры, договоры комиссии и договоры поручения), независимо от предмета основного договора, в отношении которого осуществляется данная посредническая деятельность. При этом, основываясь на содержании подпункта 2.2.8, в отличие от прямых внешнеторговых договоров, Положение № 157-П не устанавливает ограничительный срок для осуществления расчетов по посредническим договорам. Таким образом, расчеты в иностран-

ной валюте в рамках посреднического договора могут осуществляться без ограничений, независимо от величины срока, прошедшего с момента перевода, например, комитентом денежных средств для осуществления договора до момента фактического осуществления комиссионером своих обязанностей по договору. Кроме того, в отношении товаров, приобретенных комиссионером-нерезидентом в рамках договора от своего имени (и за счет комитента-резидента), не применяются процедуры таможенно-банковского контроля.

В соответствии с подпунктом «д» пункта 10 статьи 1 Закона РФ № 3615-1, получение резидентами – юридическими лицами кредитов в иностранной валюте у нерезидентов сроком более 180 дней (а также возврат указанных кредитов) относится к валютным операциям, связанным с движением капитала. Вместе с тем, в соответствии с подпунктами 1.1.6, 1.1.9 Положения ЦБ РФ № 39 «О порядке проведения в Российской Федерации некоторых видов валютных операций и об учете и предоставлении отчетности по некоторым видам валютных операций», не требует разрешения ЦБ РФ осуществление следующих валютных операций, связанных с движением капитала:

- получение резидентами и нерезидентами валютных кредитов у уполномоченных банков на срок свыше 180 дней;
- возврат кредитов с уплатой процентов;
- уплата неустойки;
- приобретение резидентами у уполномоченных банков за иностранную валюту выписанных ими векселей в иностранной валюте;
- получение резидентами платежа по таким векселям;
- отчуждение таких векселей другим уполномоченным банкам.

Таким образом, валютные операции по привлечению, а также погашению задолженности по кредитному договору, оформленному в уполномоченном банке, не требуют разрешения ЦБ РФ.

Аналогично порядок проведения валютной операции, связанной с привлечением займа в иностранной валюте на срок более 180 дней, в настоящее время регламентируется Указанием ЦБ РФ от 10.09.2001 г. № 1030-У «О порядке проведения валютных операций, связанных с получением и возвратом юридическими лицами резидентами кредитов и займов в иностранной валюте, предоставляемых нерезидентами на срок более 180 дней, и об отмене и внесении изменений в отдельные нормативные акты Банка России», а также Указанием ЦБ РФ от 14.02.2002 г. № 1110-У «О применении некоторых нормативных актов Банка России в сфере валютного регулирования и валютного контроля». Данные документы Банка России определяют, что валютные операции, связанные с получением юридическими лицами-резидентами кредитов и займов в иностранной валюте, предоставляемых нерезидентами на срок более 180 дней, и исполнением обязательств по возврату указанных кредитов (займов), проводятся юридическими лицами-резидентами без ограничений, при представлении предусмотренных нормативными актами Банка России документов.

В преамбуле к Указанию ЦБ РФ № 1030-У отмечается, что порядок осуществления таких операций является уведомительным (уведомительный порядок – порядок, в соответствии с которым для проведения кредитной операции заемщику достаточно уведомить уполномоченный банк о подлежащей исполнению валютной операции, то есть предоставить в уполномоченный банк документы, предусмотренные нормативными актами Банка России).

Кроме того, практика арбитражных разбирательств по применению валютного законодательства РФ показывает, что положительно для российских участников валютных операций решались вопросы о допустимости с точки зрения валютного законодательства таких операций в иностранной валюте, как перевод долга по договору займа (кредита), не требующему разрешения ЦБ РФ, а также предоставление резидентом РФ поручительства по договору займа

(кредита) в иностранной валюте, привлечение которого не сопровождалось получением разрешения ЦБ РФ.

Перечислим иные валютные операции, связанные с движением капитала, для осуществления которых в настоящее время не требуется получение специального разрешения ЦБ РФ (установлен уведомительный характер):

Положение ЦБ РФ 29.01.2003 г. № 214-П устанавливает порядок проведения расчетов юридических лиц-резидентов с нерезидентами по заключенным между ними внешнеторговым сделкам, предусматривающим приобретение у нерезидентов товаров за рубежом без ввоза их на таможенную территорию Российской Федерации и/или продажу указанных товаров нерезидентам за пределами таможенной территории Российской Федерации, и определяет перечень условий, при соблюдении которых расчеты по указанным сделкам проводятся резидентами без разрешений на осуществление валютных операций;

Указание ЦБ РФ от 19.03.1999 г. № 513-У устанавливает, что оплата акций (долей) кредитных организаций в иностранной валюте не требует получения разрешения Банка России;

Указание ЦБ РФ от 21.07.1999 г. № 611-У устанавливает перечень валютных операций, связанных с дарением и прощением долга, на осуществление которых не требуется разрешение Банка России;

Указание ЦБ РФ от 21.07.1999 г. № 612-У устанавливает, что не требуется получение разрешения Банка России для осуществления юридическими лицами расчетов в иностранной валюте при участии в реализации Программы ООН в отношении Ирака;

Указание ЦБ РФ от 08.10.1999 г. № 660-У устанавливает перечень валютных операций, связанных с привлечением и возвратом иностранных инвестиций, на осуществление которых не требуется разрешение Банка России;

Положение ЦБ РФ от 15.11.1999 г. № 96-П устанавливает перечень валютных операций, осуществляемых без разрешения Банка России юридическими лицами-резидентами, которые занимаются рыбным промыслом за пределами таможенной территории Российской Федерации.

Существует и обратная ситуация, когда продекларированные в Законе нормы действующего валютного законодательства не подтверждаются фактическим порядком их реализации на практике. Так, в соответствии с нормами Закона РФ «О валютном регулировании и валютном контроле», переводы неторгового характера в Российскую Федерацию и из Российской Федерации, включая переводы сумм заработной платы, пенсии, алиментов, наследства, а также другие аналогичные операции, являются текущими валютными операциями, которые осуществляются резидентами без ограничений.

Однако в соответствии с разъяснениями Департамента валютного регулирования Банка России (№ 12-1-3/3 от 03.01.2001 г.) по вопросу о порядке выплаты юридическим лицом-нерезидентом заработной платы в иностранной валюте физическим лицам-резидентам: «...вне зависимости от места выполнения физическим лицом-резидентом своих трудовых обязанностей (территория Российской Федерации или территория иностранного государства) юридическое лицо-нерезидент не может начислять и выплачивать в иностранной валюте на территории Российской Федерации резиденту заработную плату, премии и любые иные вознаграждения. При этом данные ограничения относятся как к выплатам в наличной форме, так и к выплатам путем перечисления в безналичном порядке с валютных счетов юридических лиц-нерезидентов в уполномоченных банках Российской Федерации иностранной валюты на валютные счета физических лиц-резидентов в уполномоченных банках Российской Федерации...»

Суммы заработной платы в иностранной валюте и иные валютные поступления неторгового характера, причитающиеся физическим лицам (резидентам и нерезидентам) и переводимые в Российскую Федерацию на валютные счета этих лиц в уполномоченных банках, зачис-

ляются на эти счета без ограничений и без специальных разрешений (абзац 4 пункта 12 письма № 107).

Таким образом, выплата юридическим лицом-нерезидентом заработной платы в иностранной валюте сотрудникам-резидентам РФ путем банковского перевода из-за границы на счета сотрудников в уполномоченных банках Российской Федерации (в том числе, на счета пластиковых карт) не противоречит валютному законодательству Российской Федерации».

Из приведенных разъяснений Департамента валютного регулирования Банка России следует, что наличие в действующем Законе специальной нормы, допускающей свободное совершение неторговых операций, в действительности относится лишь к переводам валюты из-за границы и не распространяется на выплаты неторгового характера, осуществляемые непосредственно на территории РФ.

Совокупность приведенных примеров является яркой иллюстрацией несовершенства основного документа российской системы валютного законодательства, его полного «морального износа» и несоответствия требованиям времени. Сложившаяся ситуация, при которой нормы закона оказываются уже изданных на его основании подзаконных актов, приводит к неясностям и злоупотреблениям как со стороны участников внешнеэкономической деятельности, так и со стороны уполномоченных контролирующих органов.

В конце 2003 г. был сделан важный шаг в сторону либерализации экономики России посредством усовершенствования ее валютного законодательства. На пленарном заседании 21 ноября 2003 г., Государственная Дума окончательно приняла проект нового Закона «О валютном регулировании и валютном контроле» (приложение 1). 26 ноября проект был одобрен Советом Федерации. В декабре проект Закона был подписан Президентом. Таким образом, процесс согласования данного документа был успешно завершен.

В соответствии со статьей 26 нового Закона «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ он вступает в силу по истечении 6 месяцев со дня официального опубликования в порядке, предусмотренном указанной статьей (приложение 1). Это время необходимо Банку России и Правительству для подготовки соответствующих нормативных актов.

В пояснительной записке к проекту<sup>1</sup> Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» в качестве одного из главных отличий действующего Закона от законопроекта отмечается: «В целях либерализации валютного законодательства и создания максимально благоприятных условий для осуществления резидентами внешнеэкономической деятельности и привлечения иностранного капитала в Российскую Федерацию в основе подхода к регулированию порядка осуществления валютных операций движения капитала заложен общеправовой принцип “разрешено, все, что не запрещено”».

Кроме того, в пояснительной записке дана общая характеристика всех вносимых в действующее валютное законодательство изменений с изложением повлекших их причин. Данный документ представляет большой практический интерес, поэтому приводится полностью лишь с некоторыми сокращениями (источник – официальный сайт Государственной Думы Российской Федерации – <http://www.duma.gov.ru>, раздел «Законопроекты»).

---

<sup>1</sup> Новый Закон был подписан, когда эта книга готовилась к печати. Однако в связи с тем, что при подписании у Президента проект практически не претерпел изменений, пояснительная записка сохраняет актуальность, так как отражает в полной мере сущность изменений, происходящих в валютном законодательстве РФ.

## **ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ПРОЕКТУ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА «О ВАЛЮТНОМ РЕГУЛИРОВАНИИ И ВАЛЮТНОМ КОНТРОЛЕ»**

*(извлечение)*

В настоящее время внесение изменений и дополнений в действующее законодательство продиктовано необходимостью последовательной либерализации валютного законодательства как фактора развития рыночной экономики в Российской Федерации, устранения имеющихся пробелов и противоречий с положениями других законодательных актов, а также международных договоров Российской Федерации. С учетом процесса интеграции страны в мировую экономику, в том числе с предстоящим вступлением Российской Федерации во Всемирную торговую организацию (ВТО), все более актуальным становится требование повышения степени «прозрачности» национального валютного законодательства.

Проект Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» разработан с учетом результатов анализа макроэкономических тенденций, связанных с реализацией мер по либерализации валютного законодательства.

Законопроект направлен на обеспечение реализации единой государственной валютной политики, а также устойчивости валюты Российской Федерации и стабильности внутреннего валютного рынка как факторов прогрессивного развития национальной экономики и международного экономического сотрудничества.

Законопроект состоит из пяти глав: общие положения, валютное регулирование, репатриация резидентами иностранной валюты и валюты Российской Федерации и обязательная продажа части валютной выручки, валютный контроль, заключительные положения.

В законопроекте (статья 1 «Основные понятия») уточнены понятия иностранной валюты и валюты Российской Федерации, резидентов, нерезидентов, уполномоченных банков.

Введены понятия внешних ценных бумаг и внутренних ценных бумаг, режима счета, резервирования и валютных бирж (статья 1).

Уточнен перечень видов имущества, признаваемых валютными ценностями. Из состава валютных ценностей исключены драгоценные металлы и драгоценные камни, обращение которых регулируется иным федеральным законом.

В состав валютных ценностей входят иностранная валюта и внешние ценные бумаги.

Дается новое определение понятия валютной операции (пункт 9 статьи 1). К валютным операциям относятся действия, направленные на исполнение или иное прекращение обязательств с валютными ценностями и использование их в качестве средства платежа, а также в иных случаях, предполагающих переход прав собственности.

Валютными операциями считаются также подобные действия с валютой Российской Федерации и внутренними ценными бумагами, при условии, если они совершаются с участием нерезидентов.

Вводится разграничение валютных операций в зависимости от состава их участников на валютные операции между резидентами, между резидентами и нерезидентами и между нерезидентами (пункт 9 статьи 1). Такая классификация валютных операций приведена в соответствие с положениями международных договоров, в том числе со Статьями Соглашения Международного валютного фонда.

Уточняется перечень текущих валютных операций (пункт 11 статьи 1). Так, к текущим валютным операциям относятся расчеты и переводы, связанные с внешнеторговой деятельностью, со сроком платежа, не превышающим 180 дней; расчеты и переводы при выплате процен-

тов, дивидендов и иных доходов по банковским счетам и вкладам, кредитам, ценным бумагам, от участия в инвестиционной деятельности; обязательные платежи государству.

С учетом международных договоров Российской Федерации, в том числе Статей Соглашения Международного валютного фонда, существенно расширен список неторговых операций, также относимых к текущим валютным операциям. Данный список является открытым и может дополняться Правительством Российской Федерации, что оставляет возможность для дальнейшей либерализации валютного законодательства (пункт 11 статьи 1).

Все текущие валютные операции, а также валютные операции движения капитала, за исключением прямо предусмотренных законопроектом случаев, осуществляются без ограничений (статья 7).

Законопроектом установлены сфера действия и отношения, регулируемые федеральным законом (статья 2).

В данном законопроекте, в отличие от действующего Закона, указаны принципы валютного регулирования и валютного контроля (статья 3).

Глава II законопроекта также включает в себя ряд норм, не предусмотренных действующим Законом. Так, в законопроект введена норма, не допускающая установления органами валютного регулирования требования о получении резидентами и нерезидентами индивидуальных разрешений. Кроме того, не допускается установление органами валютного регулирования требования о предварительной регистрации, за исключением случаев, установленных в пункте 3 статьи 14, пунктах 4 и 5 статьи 17 законопроекта (пункт 3 статьи 6).

Законопроектом предусмотрено разграничение по регулированию операций движения капитала между Правительством Российской Федерации и Центральным банком Российской Федерации (статьи 8 и 9).

В отличие от действующего Закона, которым предусматривается разрешительный порядок осуществления валютных операций, связанных с движением капитала, в законопроекте значительно сокращен перечень капитальных операций, требующих регулирования: оставлены только те, которые могут нанести ущерб экономике, дестабилизировать внутренний валютный рынок, повлечь значительный отток капитала. Ограничения на осуществление отдельных операций движения капитала могут вводиться только в целях предотвращения существенного сокращения золотовалютных резервов, резких колебаний курса валюты Российской Федерации, а также для поддержания устойчивости платежного баланса Российской Федерации.

С учетом состояния внутреннего валютного рынка, платежного баланса страны, во избежание расширительного толкования норм о полномочиях органов валютного контроля в проекте предусмотрен исчерпывающий перечень мер, при помощи которых Правительство Российской Федерации будет устанавливать требования при осуществлении резидентами, за исключением кредитных организаций, валютных операций движения капитала (статья 8):

- к способам обеспечения исполнения обязательств, включая требование о заключении договоров страхования;
- о резервировании в Банке России или уполномоченном банке на срок не более 2 лет суммы, не превышающей в эквиваленте 50 процентов от суммы проводимой валютной операции (может применяться исключительно Правительством Российской Федерации);
- о резервировании в Банке России или уполномоченном банке на срок не более 60 календарных дней до даты осуществления валютной операции суммы, не превышающей в эквиваленте 100 процентов от суммы проводимой валютной операции;
- об открытии счета в уполномоченном банке;
- об установлении режима счета.

Центральный банк Российской Федерации также вправе устанавливать порядок, предусматривающий вышеперечисленные временные требования при осуществлении отдельных валютных операций движения капитала, а также требования к формам и условиям расчетов, о

резервировании на срок не более 1 года суммы, не превышающей в эквиваленте 20 процентов от суммы проводимой валютной операции (статья 9).

Введены нормы о регулировании Банком России операций с внешними ценными бумагами и внутренними ценными бумагами, включая расчеты (переводы), связанные с передачей внешних ценных бумаг и внутренних ценных бумаг (прав, удостоверенных внешними ценными бумагами и внутренними ценными бумагами), а также исполнением обязательств по внешним ценным бумагам и внутренним ценным бумагам, за исключением переводов физическими лицами-резидентами на сумму до 75 тысяч долларов США в течение календарного года в целях приобретения или реализации прав на внешние ценные бумаги, которые осуществляются без ограничений (пункты 6–13 статьи 9). Данные нормы направлены на реализацию установленных законодательством положений об ответственности Банка России за денежно-кредитную сферу и стабильность национальной валюты.

Ряд ограничений, предусмотренных законопроектом, вводится Центральным банком Российской Федерации только по согласованию с Правительством Российской Федерации, что будет обеспечивать более эффективную защиту прав резидентов и нерезидентов при введении соответствующих ограничений (пункт 13 статьи 9).

Введение требования о резервировании обусловлено необходимостью обеспечения возврата валютной выручки или товаров по текущим операциям и операциям движения капитала. Вместе с тем законопроектом предоставляется возможность установления обязанности резервирования только на определенный срок (не более 2 лет), а также установлены предельные суммы резервирования (от 20 до 100 процентов от суммы проводимой операции) по отдельным видам валютных операций движения капитала, что создает возможность адресного регулирования отдельных операций и обеспечивает возможность создания благоприятных условий для движения капитала. Данная норма будет применяться с учетом состояния платежного баланса Российской Федерации.

Таким образом, законопроект направлен на построение, прежде всего, информационного контроля за движением капитала, ограничения могут быть введены только в случае действительной необходимости и целесообразности.

В законопроекте содержится общее правило, запрещающее совершение валютных операций в иностранной валюте между резидентами; в то же время установлен перечень валютных операций, которые могут осуществляться между резидентами (пункт 1 статьи 10).

Впервые законодательно закреплён также перечень валютных операций, осуществляемых без ограничений, между резидентами и уполномоченными банками, который не является закрытым и может дополняться Банком России (пункт 3 статьи 10).

Во избежание коллизий с нормами Федерального закона «О рынке ценных бумаг» устанавливается, что валютные операции по передаче эмиссионных ценных бумаг, относимых к таковым в соответствии с законодательством Российской Федерации (прав, удостоверенных эмиссионными ценными бумагами), осуществляются с соблюдением требований, установленных федеральными законами о ценных бумагах (статья 12).

Согласно законопроекту купля-продажа иностранной валюты в Российской Федерации производится через уполномоченные банки в порядке, установленном Центральным банком Российской Федерации, и может предусматривать следующие требования:

- об открытии счета в уполномоченном банке;
- установление режима счета;
- о резервировании суммы, не превышающей в эквиваленте 100 процентов от суммы покупаемой иностранной валюты на срок не более 60 календарных дней до даты осуществления покупки иностранной валюты;
- о резервировании на срок не более 1 года суммы, не превышающей в эквиваленте 20 процентов от суммы покупаемой валюты Российской Федерации (пункт 4 статьи 13).

Вместе с тем законопроектом предусмотрено, что Центральный банк Российской Федерации при установлении порядка купли-продажи иностранной валюты не может вводить одновременно применительно к одному виду валютных операций требование о резервировании 100 процентов от суммы валютной операции и 20 процентов от суммы валютной операции (пункт 4 статьи 13). Кроме того, при установлении порядка купли-продажи наличной иностранной валюты не может вводиться требование об идентификации личности, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами (сведения об идентификации личности могут быть внесены в документы, оформляемые при купле-продаже наличной иностранной валюты по просьбе самого физического лица).

Законопроектом закреплено право резидентов открывать без ограничений счета в банках, расположенных на территории иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (FATF) в уведомительном порядке, в иных случаях – в порядке, установленном Центральным банком Российской Федерации, который может предусматривать предварительную регистрацию (пункты 1–3 статьи 14).

Переводы резидентами средств на свои счета, открытые в банках за пределами Российской Федерации, осуществляются в порядке, устанавливаемом Центральным банком Российской Федерации, который может предусматривать:

- установление режима счета;
- резервирование суммы в эквиваленте 100 процентов от суммы проводимой валютной операции на срок не более 60 календарных дней до даты осуществления валютной операции (пункт 4 статьи 14). При этом переводы резидентами средств на свои счета, открытые в банках в странах – членах ОЭСР и FATF, могут осуществляться только при предъявлении уполномоченному банку при первом переводе уведомления органа валютного контроля об открытии счета с отметкой о принятии, кроме операций, требуемых в соответствии с законодательством иностранного государства и связанных с условиями открытия счетов.

В отличие от действующей редакции закона проектом предусмотрено, что расчеты при проведении валютных операций осуществляются юридическими лицами-резидентами исключительно через счета, открытые в уполномоченных банках, а физическими лицами-резидентами через счета в уполномоченных банках, за исключением валютных операций, указанных в пункте 2 статьи 16 законопроекта.

В законопроекте сохранено требование о репатриации валютной выручки и о последующей ее обязательной продаже в сочетании с возможностью регулирования порядка купли-продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке. Указанные меры позволят обеспечить стабильность курса национальной валюты, а также сбалансировать спрос и предложение на внутреннем валютном рынке.

Сохранен размер обязательной продажи части валютной выручки, который не должен превышать 30 процентов ее суммы. Осталась и статья, которая предусматривает, что нормы, касающиеся порядка резервирования и возврата суммы резервирования, устанавливающие обязательную продажу части валютной выручки, а также некоторые другие будут действовать лишь до 1 января 2007 г. Предусмотрено, что льготы по обязательной продаже валютной выручки резидентов, а также освобождение резидентов от обязательной продажи валютной выручки устанавливаются федеральными законами (пункт 7 статьи 21).

Требование о репатриации валютной выручки и ее обязательной продаже является главным инструментом перераспределения валютных средств на внутреннем валютном рынке и гарантированным источником их приобретения для всех участников внешнеэкономической деятельности.



Законопроектом предусмотрено создание законодательной основы для обмена информацией между органами и агентами валютного контроля. Закрепляется обязанность органов и агентов валютного контроля передавать информацию о выявленных нарушениях валютного законодательства органам валютного контроля, уполномоченным применять санкции за такие нарушения (пункт 6 статьи 23).

Законопроектом предусмотрено, что в случае нарушения валютного законодательства резиденты и нерезиденты могут быть привлечены к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Законопроектом предусмотрено, что нормы о порядке резервирования и возврата суммы резервирования, регулирование Правительством Российской Федерации и Центральным банком Российской Федерации валютных операций движения капитала, порядок купли-продажи иностранной валюты резидентами и нерезидентами, порядок открытия резидентами счетов в банках, расположенных на территории иностранных государств, не являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (FATF), а также переводы резидентами средств на свои счета, открытые в банках за пределами Российской Федерации в порядке, устанавливаемом Центральным банком Российской Федерации, действуют до 1 января 2007 г. (пункт 2 статьи 26).

В заключительной части пояснительной записки к проекту нового Закона «О валютном регулировании и валютном контроле» выражается уверенность в том, что с принятием законопроекта нормы российского законодательства будут приведены в соответствие с международными требованиями о свободном перемещении капитала, что расширит возможности резидентов по развитию внешнеэкономической деятельности и увеличению экспорта, будет способствовать укреплению и развитию национальной экономики. Принятие данного законопроекта создаст благоприятные условия для инвестирования капитала в российскую экономику, развития международных связей, снятия напряженности в отношениях с иностранными партнерами, а также благотворно скажется на деловой активности иностранных граждан в Российской Федерации.

## **Глава 2. Оценка в бухгалтерском учете активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте**

Бухгалтерский учет валютных операций и валютных ценностей ведется в той же системе счетов, что и учет операций и ценностей в рублях. Записи по счетам денежных средств производятся на счетах 50 «Касса», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения».

Информация о расчетах организации формируется на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При этом расчеты и имущество в иностранной валюте целесообразно учитывать обособленно на специально открываемых субсчетах к приведенным синтетическим счетам.

Закон «О бухгалтерском учете» (пункт 2 статьи 11) устанавливает, что бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты.

Методика пересчета валютных средств предполагает:

- 1) установленные даты, по состоянию на которую должен осуществляться пересчет иностранной валюты в рубли;
- 2) определение вида курса, служащего основанием для пересчета иностранной валюты в рубли;
- 3) расчет рублевого эквивалента сумм, выраженных в иностранной валюте, и их учет;
- 4) расчет и отражение в учете суммы курсовой разницы.

В настоящее время методика пересчета валютных средств строится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденным приказом Минфина РФ от 10.01.2000 г. № 2н (далее – ПБУ 3/2000).

Одним из элементов методики пересчета имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте, является установление даты, на которую должен производиться их пересчет в рубли. В ПБУ 3/2000 для этих целей выделяется момент совершения операции, а в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» – дата составления бухгалтерской отчетности.

Согласно ПБУ 3/2000 под датой совершения операции понимается день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Для целей бухгалтерского учета в ПБУ 3/2000 приводится примерный перечень дат совершения операций в иностранной валюте. Например, датой совершения операции при зачислении валютной выручки на транзитный валютный счет, или при зачислении свободной от обязательной продажи части валютной выручки на текущий валютный счет, или при перечислении аванса иностранным поставщикам под импортные товары, или при списании со специального транзитного валютного счета средств на командировочные расходы за границу является дата, указанная в выписке банка из соответствующего валютного счета.

Однако содержащийся в ПБУ 3/2000 перечень дат совершения операций в иностранной валюте не учитывает специфических особенностей отдельных валютных операций. В частности, требуют уточнения даты совершения банковских операций по валютным счетам. В ПБУ 3/2000 в качестве таких дат определены даты зачисления денежных средств на валютный счет

или их списания с валютного счета организации в уполномоченном банке. Однако содержание зачисляемых и списываемых валютных денежных средств организации, назначение валютных счетов, открываемых в банках, и механизмы осуществления на них валютных операций имеют особенности, оказывающие влияние на методологию бухгалтерского учета. В частности, в составе таких поступлений и списаний с валютного счета могут быть валютные денежные средства, подлежащие продаже или купленные на внутреннем рынке России.

Требуется уточнения в ПБУ 3/2000 и дата совершения операции при формировании уставного (складочного) капитала, образовании и погашении задолженности его собственников по вкладам в него.

Особенности бухгалтерского учета этих операций будут рассмотрены в дальнейшем.

Спорной представляется рекомендация ПБУ 3/2000 о необходимости пересчета стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в банках и иных кредитных учреждениях, выраженных в иностранной валюте, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ России. Использование этой методики в коммерческих организациях существенно повысит трудоемкость учетных работ, не оказывая влияния на результаты пересчета. Такой пересчет иностранной валюты осуществляется в банках, где составляется ежедневный баланс. Однако действие ПБУ 3/2000 на банки не распространяется.

Обращает на себя внимание противоречие, допущенное в ПБУ 3/2000. Так, в пункте 2 ПБУ 3/2000 указано, что этот документ не применяется при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами, а в пункте 4 этого же документа содержится требование о необходимости переоценки средств в расчетах, включая заемные обязательства. Действующая практика взаимоотношений организаций с банками по полученным и погашенным кредитам показывает, что в выписках банка с соответствующих валютных счетов эта задолженность оценивается как в иностранной валюте, так и в рублях по курсу ЦБ РФ на соответствующую дату: зачисления валютных средств или погашения валютной задолженности. Следовательно, получаемые и погашаемые организацией валютные кредиты переоцениваются. В этой связи вызывает сомнение целесообразность сохранения пункта 2 в ПБУ 3/2000.

Согласно действующему таможенному законодательству за товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации, организации до оформления грузовой таможенной декларации (ГТД) уплачивают в таможенные органы таможенные платежи в рублях и (или) в иностранной валюте. В случае уплаты таможенных платежей в иностранной валюте перечисленные средства подлежат переоценке. Эти валютные средства признаются в качестве уплаченных таможенных платежей на дату оформления ГТД. Однако эта дата отсутствует в основном документе, регулирующем порядок переоценки активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте.

Второй датой пересчета имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте, является дата составления бухгалтерской отчетности, в качестве которой в ПБУ 4/2000 признается последний календарный день отчетного периода.

Исходя из этой нормы переоценке по официальному курсу ЦБ РФ на последний календарный день отчетного периода подлежат активы и обязательства в иностранной валюте, числящиеся в бухгалтерском учете на этот последний календарный день. В частности, если валютная выручка, зачисленная на текущий валютный счет 1 октября в объеме 200 тыс. долларов США, сохранилась на счете в том же объеме (без движения) по состоянию на 31 октября, то она подлежит переоценке по официальному курсу ЦБ РФ на этот последний календарный день.

Переоценке на дату совершения операций в иностранной валюте и дату составления бухгалтерской отчетности подлежат остатки по следующим счетам: 50, 52, 55, 57, 58, 60, 62, 66, 67, 68, 71, 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», 76, 79.

Не подлежат пересчету в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю счета:

- внеоборотных активов (с 01 по 09);
- производственных запасов (с 10 по 19);
- затрат на производство (с 20 по 29);
- готовой продукции и товаров (с 40 по 46);
- расчетов (69, 70, 73);
- капитала (с 80 и др.);
- финансовых результатов (с 90 по 99).

Для определения рублевого эквивалента имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, важное значение имеет установление вида курса, служащего основой для пересчета иностранной валюты в рубли.

Курс валюты – это цена определенной национальной или международной валюты, выраженная в денежных единицах другой страны.

В практике заключения валютных сделок отечественными предприятиями применяются разные виды курсов: котируемый Центральным банком России; биржевой курс; договорной курс; аукционный и др.

В бухгалтерском учете и налогообложении валютных операций применяется курс Центрального банка России, называемый согласно Закону «О денежной системе в Российской Федерации» официальным курсом рубля к денежным единицам других государств.

Биржевой, договорной и аукционный курсы валюты применяются при совершении операций по покупке и продаже иностранной валюты на валютных биржах, в коммерческих банках, обменных пунктах и на аукционах.

Согласно Закону РФ «О бухгалтерском учете» (пункт 2 статьи 11) пересчет стоимости имущества и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по курсу Центрального банка Российской Федерации, для этой иностранной валюты на соответствующую дату.

С колебаниями официального курса Центрального банка России связано возникновение курсовых разниц, доходов и расходов от покупки и продажи иностранной валюты и суммовых разниц.

В ПБУ 3/2000 приводится следующее определение понятия «курсовая разница». Курсовая разница – это «разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих актива и обязательства, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период».

В составе курсовых разниц следует различать положительные и отрицательные курсовые разницы.

При росте курсов иностранных валют по отношению к рублю возникают положительные курсовые разницы по активным статьям баланса и отрицательные курсовые разницы по пассивным статьям баланса, а при снижении курсов иностранных валют по отношению к рублю – положительные курсовые разницы по пассивным статьям баланса и отрицательные – по активным статьям баланса.

Согласно ПБУ 3/2000 (пункт 13), курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы (кроме разниц, связанных с формированием уставного капитала). Следует отметить, что курсовые разницы включены в состав внереализационных доходов и внереализационных расходов также ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н, в редакции от 30.03.2001 г.), ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утвер-

жденным приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н, в редакции от 30.03.2001 г.) и НК РФ.

Согласно ПБУ 3/2000 (пункт 14) курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал (счет 83).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета курсовые разницы учитываются на следующих счетах:

– положительные курсовые разницы:

Д сч. 50, 52, 55, 57, 60 субсчет «Авансы выданные», 62, 71 и др. К сч. 91/1 «Прочие доходы»;

– отрицательные курсовые разницы:

Д сч. 91/2 «Прочие расходы» К сч. 50, 52, 55, 57, 60, 62, 71 и др.

Например, согласно выписке банка из текущего валютного счета и приходному кассовому ордеру от 10.02.20... г. оприходована 1 тысяча долларов США, поступившая в кассу предприятия для командирования работника за границу. Официальный курс ЦБ РФ на 10.02.20... г.: доллар США равен 29 рублям.

Согласно расходному кассовому ордеру от 14.02.20... г., аванс на командировочные расходы в валюте выдан подотчетному лицу в сумме 1 тысяча долларов США. Официальный курс ЦБ РФ на 14.02.20... г.: доллар США равен 30 рублям.

Отчет по заграникомандировке с приложенными к нему оправдательными документами подотчетного лица утвержден 21.02.20... г. Официальный курс ЦБ РФ на 21.02.20... г.: доллар США равен 31 рублю.

В соответствии с приведенными данными по состоянию на 10.02.20... г. в приходном ордере и отчете кассира наряду с иностранной валютой, оприходованной кассиром в сумме 1 тысяча долларов США, будет указан ее рублевый эквивалент 29 000 рублей (1 тысяча долларов США × 29 руб.) и составлена бухгалтерская запись:

Д сч. 50/1 «Касса» субсчет «Касса в иностранной валюте»;

К сч. 52/1.2 «Текущий валютный счет» 29 000 рублей.

При выдаче из кассы в подотчет аванса на командировочные расходы за границу в расходном кассовом ордере от 14.02.20... г. его сумма также будет указана в валюте (1 тысяча долларов США) и в рублевом эквиваленте 30 000 рублей (1 тысяча долларов США × 30 рублей), а в бухгалтерском учете будет сделана запись:

Д сч. 71/2 «Расчеты с подотчетными лицами» субсчет «В иностранной валюте»;

К сч. 50/1 «Касса» субсчет «Касса в иностранной валюте» 30 000 рублей.

В результате указанных операций на счете 50/1.2 «Касса в иностранной валюте» образовалась курсовая разница в сумме 1 000 рублей (30 000 рублей – 29 000 рублей):

Д сч. 50 1.2 К сч. 91/1 1000 рублей.

На основании авансового отчета и приложенных к нему оправдательных документов, утвержденных руководителем предприятия, списание израсходованных сумм найдет отражение в учете:

Д сч. 26, 44 и др. К сч. 71/2 31 000 рублей

(1 тысяча долларов США × 31 рублей).

В результате этой операции на счете 71/2 также образуется курсовая разница в сумме 1 000 рублей (31 000 рублей – 30 000 рублей):

Д сч. 71/2 К сч. 91/1 1 000 рублей.

В конце месяца сальдо курсовых разниц подлежит списанию: – превышение итога положительных курсовых разниц над итогом отрицательных курсовых разниц (далее по тексту – превышение положительных курсовых разниц над отрицательными):

Д сч. 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,

К сч. 99 «Прибыли и убытки»;

– превышение итога отрицательных курсовых разниц над итогом положительных курсовых разниц (далее по тексту – превышение отрицательных курсовых разниц над положительными):

Д сч. 99 «Прибыли и убытки»;

К сч. 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

В конце отчетного года субсчета 91/1 и 91/2 закрываются:

Д сч. 91/1 К сч. 91/9;

Д сч. 91/9 К сч. 91/2.

## **Глава 3. Организация и учет операций продажи и покупки иностранной валюты на внутреннем рынке Российской Федерации**

### **3.1. Организация и учет операций обязательной, добровольной и обратной продажи иностранной валюты**

Продажа юридическими лицами иностранной валюты на внутреннем рынке Российской Федерации различается по трем видам:

- обязательная продажа части экспортной выручки;
- добровольная (необязательная) продажа иностранной валюты, принадлежащей организации;
- обратная продажа иностранной валюты, купленной на внутреннем рынке РФ.

С 1992 г. обязательную продажу части экспортной валютной выручки осуществляют резиденты – юридические лица, созданные по законодательству РФ с местонахождением в РФ. Применение этого инструмента государственной валютной политики было обусловлено формированием в России рыночных отношений, внутреннего валютного рынка и либерализацией внешнеэкономической деятельности. Дело в том, что по Конституции СССР зарабатываемая советскими предприятиями иностранная валюта признавалась общенародной собственностью. Поэтому большая ее часть формировала казну государства. В распоряжение предприятий перечислялось лишь от 3 до 15 процентов заработанной валютной выручки. Законодательство СССР открытие расчетных валютных счетов юридическим лицам (за исключением организаций бывшего Министерства внешней торговли СССР, через которые осуществлялось более 90 процентов внешнеторговых операций предприятий СССР) не разрешало. Соответственно План счетов бухгалтерского учета валютные счета организациям не устанавливал. Валютная выручка организаций зачислялась на их внебалансовые валютные счета и отражалась в бухгалтерском учете за балансом.

С распадом СССР, возникновением предприятий разных организационно-правовых форм и переходом от монополии внешней торговли к либерализации внешнеэкономической деятельности иностранная валюта, зарабатываемая российскими предприятиями, стала зачисляться на открываемые предприятиями валютные счета.

Вместе с тем с целью погашения долгов бывшего СССР, поддержания курса национальной валюты, формирования внутреннего валютного рынка и развития импорта Банк России своей Инструкцией от 22.01.1992 г. № 3 «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями и гражданами в Республиканский валютный резерв Российской Федерации, валютные фонды республик, краев и областей в составе Российской Федерации, стабилизационный фонд Банка России» обязал предприятия продавать 50 процентов экспортной выручки. Обязательная продажа экспортной выручки осуществлялась в установленных размерах (30 и 20 процентов) в соответствующие фонды (республиканский валютный резерв Российской Федерации, валютные фонды республик, краев и областей РФ и стабилизационный валютный фонд Банка России).

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 14.06.1992 г. № 629 «О частичном изменении порядка обязательной продажи части валютной выручки и взимания экспортных пошлин» механизм обязательной продажи валютной выручки претерпел изменения:

– с 1 июля 1992 г. обязательная продажа 50 процентов экспортной выручки стала осуществляться на внутреннем валютном рынке России через уполномоченные банки РФ по рыночному курсу, но без деления ее по разным фондам (республиканский валютный резерв Российской Федерации, валютные фонды республик, краев и областей РФ и стабилизационный валютный фонд Банка России);

– порядок обязательной продажи стал осуществляться в соответствии с Инструкцией ЦБ РФ от 29.06.1992 г. № 7 «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» (далее – Инструкция ЦБ РФ № 7), основные требования которой будут рассмотрены ниже.

В последующие годы объем обязательной продажи части валютной выручки изменялся как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения: в марте 1999 г. он был повышен до 75 процентов экспортной выручки, в августе 2001 г. – понижен до 50 процентов (в соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 г. № 130-ФЗ), а в июле 2003 г. – до 25 процентов. При этом в 2003 г. в Законе впервые появилась норма, определяющая верхний предел объема обязательной продажи, в рамках которого точную долю продажи устанавливает Банк России:

«Обязательная продажа валютной выручки резидентов от экспорта товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) осуществляется в объеме, установленном Центральным банком Российской Федерации, но не свыше 30 процентов суммы валютной выручки» (пункт 5 статьи 6 Закона № 3615-1 в редакции Федерального закона от 07.07.2003 г. № 116-ФЗ). Указанием от 09.07.2003 г. № 1304-У Банк России установил размер обязательной продажи на уровне 25 процентов от суммы валютной выручки. В проекте нового закона «О валютном регулировании и валютном контроле» сохранена норма, предоставляющая ЦБ РФ право установления норматива обязательной продажи резидентами валютной выручки, а также предел – не свыше 30 процентов от суммы валютной выручки.

Следует отметить, что обязательность продажи части экспортной выручки характерна не только для России, а широко применяется более чем в 70 странах, выполняя важную роль в осуществлении экономической программы каждой из этих стран.

В соответствии с валютным законодательством и пунктом 6 раздела II Инструкции ЦБ РФ № 7 поступления в иностранной валюте в пользу юридических лиц, включая выручку от реализации за иностранную валюту на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности), подлежат обязательному зачислению на счета в уполномоченных банках Российской Федерации, если иное не разрешено Банком России (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311, Указания ЦБ РФ от 31.12.1998 г. № 476-У). Для открытия валютного счета за границей необходимо наличие у юридического лица-резидента разрешения ЦБ РФ.

Согласно пункту 6 Инструкции ЦБ РФ № 7 юридическому лицу на основании договора банковского счета, заключенного с уполномоченным банком, параллельно открываются:

– транзитный валютный счет для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже, и проведения других операций в соответствии с настоящей Инструкцией (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311);

– текущий валютный счет для учета средств, остающихся в распоряжении юридического лица после обязательной продажи экспортной выручки, и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311).

Для открытия этих валютных счетов в российском банке необходимо представить следующие документы:

– заявление об открытии валютного счета;



- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;

- карточку с образцами подписей руководителя (первая подпись), главного бухгалтера (вторая подпись) и оттиском печати (2 экземпляра, один из них должен быть заверен нотариально);

- справку о постановке организации на учет в налоговой инспекции по месту нахождения;

- копию справки о присвоении статистических кодов;

- справку из банка, в котором открыт расчетный счет (если валютный счет открывается в том же банке, в котором открыт расчетный счет, представления этой справки не требуется).

В соответствии с пунктом 2 статьи 5 Федерального закона РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» резиденты могут иметь счета в иностранной валюте в банках за пределами Российской Федерации в случаях и на условиях, установленных ЦБ РФ.

Порядок открытия счетов в иностранной валюте в банках за пределами Российской Федерации установлен:

- приказом ЦБ РФ от 11 октября 1996 г. № 02-378;

- Временным порядком предоставления Главными управлениями (Национальными банками) Центрального банка Российской Федерации разрешений на проведение отдельных видов валютных операций от 11 октября 1996 г. № 341;

- Указанием ЦБ РФ «О перечне иностранных государств (территорий) и их валют, не являющихся свободно конвертируемыми, в которых резиденты могут в уведомительном порядке открывать счета за пределами Российской Федерации для обеспечения расчетов по договорам международного строительного подряда» от 3 августа 2001 г. № 1010-У;

- Инструкцией ЦБ РФ «О счетах физических лиц-резидентов в банках за пределами Российской Федерации» от 29 августа 2001 г. № 100-И;

- Положением ЦБ РФ «О порядке открытия и ведения юридическими лицами-резидентами счетов в иностранной валюте за пределами Российской Федерации для расчетов по договорам международного строительного подряда» от 16 октября 2002 г. № 200-П;

- Положением ЦБ РФ «О порядке открытия и ведения юридическими лицами-резидентами счетов в иностранной валюте за пределами Российской Федерации для обслуживания деятельности их представительств» от 16 октября 2002 г. № 201-П и др.

В соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ организация обязана в течение 10 дней письменно сообщить в налоговую инспекцию по месту своего нахождения об открытии счета. Своим письмом от 01.02.2002 г. № 14-3-04/218-Г530 МНС РФ обязывает организации уведомлять об открытии (закрытии) как текущего, так и транзитного валютных счетов. Аналогичный подход содержится в письме Минфина России от 24.04.2002 г. № 04-00-11 в отношении транзитного валютного счета.

За нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета установлена следующая налоговая и административная ответственность:

- согласно статье 118 НК РФ это правонарушение влечет за собой ответственность в виде штрафа в размере 5000 рублей;

- согласно статье 15.4 КоАП РФ административный штраф в этом случае налагается на должностных лиц в размере от 10 до 20 минимальных размеров оплаты труда.

Однако транзитный валютный счет открывается организации независимо от ее волеизъявления (служит для осуществления банком возложенных на него законодательством функций по контролю за обязательной продажей части валютной выручки и проведению валютных операций на внутреннем рынке России) параллельно текущему валютному счету. Поэтому требование об уведомлении налогового органа об открытии транзитного валютного счета является недостаточно обоснованным.

В соответствии с пунктом 2 статьи 5 ФЗ РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» резиденты обязаны уведомить налоговые органы по месту своего учета об открытии счетов в иностранной валюте, не являющейся свободно конвертируемой валютой, в банках за пределами Российской Федерации для расчетов по договорам международного строительного подряда и ежемесячно отчитываться перед налоговыми органами о движении денежных средств на этих счетах с приложением банковских выписок по таким счетам.

Порядок представления сведений об этих счетах, а также отчета о движении средств по соответствующему счету установлен Положением ЦБ РФ № 200-П. Кроме того, Положение ЦБ РФ № 201-П устанавливает порядок представления сведений о счетах представительств юридических лиц-резидентов за пределами РФ, а также отчета о движении денежных средств на этих счетах.

Осуществление валютных операций с использованием заведомо открытых с нарушением установленного порядка счетов резидентов в кредитных организациях за пределами РФ является основанием для привлечения резидента к административной ответственности, предусмотренной частью 1 статьи 15.25 Кодекса РФ «Об административных правонарушениях».

Нарушение установленного Положениями ЦБ РФ № 200-П и 201-П порядка представления отчетности по соответствующим счетам является основанием для привлечения к административной ответственности, предусмотренной частью 4 статьи 15.25 КоАП.

Все поступления в иностранной валюте в пользу юридического лица-резидента зачисляются на транзитный валютный счет в уполномоченном банке.

Согласно пункту 3 раздела I Инструкции ЦБ РФ № 7 обязательная продажа производится юридическими лицами от всей суммы поступлений в иностранной валюте от организаций и физических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации, в том числе в качестве авансов или предварительной оплаты (в редакции письма ЦБ РФ от 26.06.1995 г. № 178; приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311).

Вместе с тем пункт 4 раздела I Инструкции ЦБ РФ № 7 определяет следующие валютные поступления от нерезидентов, не подлежащие обязательной продаже:

- поступления в качестве взносов в уставный капитал (фонд), а также доходы (дивиденды), полученные от участия в капитале;
- поступления от продажи фондовых ценностей (акций, облигаций), а также доходы (дивиденды) по фондовым ценностям (акциям, облигациям) (в редакции телеграммы ЦБ РФ от 31.12.1992 г. № 286-92);
- поступления в виде привлеченных кредитов (депозитов, вкладов), а также суммы, поступающие в погашение предоставленных кредитов (депозитов, вкладов), включая начисленные проценты;
- поступления в виде пожертвований на благотворительные цели. Следует иметь в виду, что при поступлении иностранной валюты в виде дара эти суммы подлежат обязательной продаже;
- поступления от реализации гражданам в установленном Банком России порядке товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (подпункт 4.5 введен телеграммой ЦБ РФ от 31.12.1992 г. № 286-92). Следует иметь в виду, что с 1997 г. разрешена реализация гражданам товаров с оплатой в иностранной валюте лишь в магазинах беспошлинной торговли;
- поступления в виде возврата авансовых платежей (предварительной оплаты) по неисполненным импортным контрактам. Основанием для зачисления уполномоченным банком на текущий валютный счет резидента иностранной валюты, поступившей от нерезидента в виде возврата авансового платежа (предварительной оплаты) по неисполненным импортным контрактам, является заявление резидента об осуществленном им ранее платеже в иностранной валюте с его текущего валютного счета, подписанное руководителем и главным бухгалтером резидента (лицами, их замещающими). Указанное заявление должно быть заверено уполномо-

моченным банком, с текущего валютного счета которого был осуществлен платеж, и представлено резидентом в уполномоченный банк, в котором на транзитный валютный счет зачислены поступления, предусмотренные настоящим подпунктом (пункт 4.6 в редакции Указания ЦБ РФ от 18.06.1999 г. № 580-У).

Согласно Указу Президента РФ от 15.03.1999 г. № 334 «Об изменении порядка обязательной продажи части валютной выручки» (пункт 2), «Льготы по порядку обязательной продажи валютной выручки резидентов от экспорта товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности), а также освобождение резидентов от обязательной продажи валютной выручки от экспорта товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности), ранее установленные федеральными законами и указами Президента Российской Федерации, действуют до их изменения либо отмены Федеральным законом или Указом Президента Российской Федерации».

Указом Президента РФ от 14.02.2001 г. № 160 «О признании утратившими силу некоторых указов Президента РСФСР и Президента Российской Федерации по вопросам продажи валютной выручки» были признаны утратившими силу:

1. Пункт 6 Указа Президента РСФСР от 11.07.1991 г. № 1 «О первоочередных мерах по развитию образования в РСФСР» (Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 31. Ст. 1025).

2. Пункт 3 Указа Президента Российской Федерации от 23.06.1992 г. № 659 «О Международном фонде развития кино и телевидения для детей и юношества «Фонд Ролана Быкова» (Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 26. Ст. 1511).

3. Пункт 1 Указа Президента Российской Федерации от 21.06.1993 г. № 934 «О мерах по стабилизации положения в угольной промышленности» (Собрание актов Президента и Правительства Российской Федерации. 1993. № 26. Ст. 2418).

4. Указ Президента Российской Федерации от 28.06.1993 г. № 962 «Об освобождении предприятий и организаций Кемеровской области от обязательной продажи части валютной выручки» (Собрание актов Президента и Правительства Российской Федерации. 1993. № 27. Ст. 2532).

Требование обязательной продажи части валютной выручки на внутреннем валютном рынке, установленное пунктом 2 Указа Президента РФ от 14.06.1992 г. № 629 и пунктом 1 Указа Президента РФ от 15.03.1999 г. № 334, не распространяется на валютную выручку резидентов, поступающую с разрешения ЦБ РФ и на условиях, установленных им в соответствии с законодательством Российской Федерации, на счета третьих лиц в банках за пределами Российской Федерации, до момента ее поступления на счета резидентов. Эта же норма официально разъяснена также Главным государственно-правовым управлением Президента РФ от 16.10.2000 г. № 16. Согласно разъяснению, в связи с введением во исполнение поручения Президента РФ счетов типа «эскроу» или счетов обеспечения в банках, находящихся за пределами РФ, открываемых на условиях, устанавливаемых ЦБ РФ, следует исходить из того, что требование обязательной продажи части валютной выручки на внутреннем валютном рынке, установленное пунктом 1 названного Указа Президента Российской Федерации, не распространяется на валютную выручку резидентов, поступающую с разрешения Центрального банка Российской Федерации и на условиях, установленных им в соответствии с законодательством Российской Федерации, на счета третьих лиц в банках за пределами Российской Федерации, до момента ее поступления на счета резидентов.

В соответствии с пунктом 5 раздела I Инструкции ЦБ РФ № 7 обязательной продаже также не подлежат следующие поступления в иностранной валюте:

– поступившие от резидентов платежи в иностранной валюте, которые производятся за счет средств, оставшихся после обязательной продажи части экспортной выручки (средства на

текущих валютных счетах юридических лиц), а также средства в иностранной валюте, купленные на внутреннем валютном рынке Российской Федерации (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311);

– экспортная валютная выручка, поступающая на транзитные валютные счета российских посреднических внешнеэкономических организаций (далее – посреднические организации) в пользу юридических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации, включая юридических лиц государств – бывших республик Союза ССР, перечисляемая по поручениям этих посреднических организаций без осуществления обязательной продажи с их транзитных валютных счетов на валютные счета указанных юридических лиц за вычетом комиссионного вознаграждения, начисленного посредническими организациями в свою пользу, а также расходов в иностранной валюте, указанных в пункте 8 настоящей Инструкции (абзац введен письмом ЦБ РФ от 15.09.1992 г. № 17; в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311);

– суммы в иностранной валюте, поступившие от резидентов с их текущих валютных счетов на счета российских посреднических организаций в оплату стоимости импортируемых товаров. Эти суммы в полном объеме (включая комиссионное вознаграждение) зачисляются с транзитных валютных счетов указанных посреднических организаций на их текущие валютные счета для выполнения ими соответствующих внешнеторговых договоров / контрактов (абзац введен приказом ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311).

Следует обратить внимание, что согласно пункту 5 раздела I Инструкции ЦБ РФ № 7 российскими посредническими организациями в целях этой Инструкции считаются юридические лица-резиденты, действующие от своего имени как комиссионеры или агенты на основании заключенных ими договоров комиссии или агентских договоров (абзац введен приказом ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311).

В случае зачисления на транзитный валютный счет юридического лица валютной выручки уполномоченный банк не позднее следующего рабочего дня извещает об этом юридическое лицо (по форме приложения № 1 к Инструкции ЦБ РФ № 7) с приложением выписки по транзитному валютному счету (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311).

По получении указанного извещения юридическое лицо вправе в течение семи календарных дней дать поручение уполномоченному банку на обязательную продажу валюты и одновременное перечисление оставшейся части валютной выручки на свой текущий валютный счет (по форме приложения № 2 к Инструкции ЦБ РФ № 7) (в редакции письма ЦБ РФ от 28.06.1993 г. № 41; приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311).

По получении от юридического лица указанного поручения уполномоченный банк депонирует иностранную валюту, подлежащую обязательной продаже, на отдельном лицевом счете и в течение трех рабочих дней от даты зачисления на этот счет (включая день зачисления) иностранной валюты обязан продать иностранную валюту.

С 1 декабря 2002 г. продажа иностранной валюты юридическим лицом-резидентом может осуществляться по поручению последнего через обслуживающий уполномоченный банк на межбанковских валютных биржах, на внебиржевом межбанковском валютном рынке, Центральному банку Российской Федерации (по согласованию с Департаментом валютных операций Банка России) либо непосредственно обслуживающему резидента уполномоченному банку (Указание ЦБ РФ от 05.09.2002 г. № 1192-У).

Положение ЦБ РФ от 16.06.1999 г. № 77-П устанавливает, что реализация экспортной выручки в долларах США и евро, подлежащей обязательной продаже на межбанковских валютных биржах в соответствии с данной Инструкцией, осуществляется исключительно на ЕТС.

Департамент внешних и общественных связей Банка России своим письмом от 14.04.2003 г. сообщил, что: «...с 15 апреля 2003 г. на Единой торговой сессии межбанковских валютных бирж (ЕТС) начинаются торги долларами США за российские рубли со сроком рас-

четов «завтра». При этом сохраняется действующая в настоящее время на ЕТС система управления рисками, а также равный доступ для участников торгов из различных регионов России.

По оценкам Банка России, новый сегмент биржевого валютного рынка должен стать наиболее ликвидной его частью в связи со значительной продолжительностью торгов, а также снижением операционных рисков по сравнению с конверсионными сделками с расчетами «сегодня». При этом курс, складывающийся на торгах с расчетами «завтра», является более репрезентативным, так как менее подвержен влиянию краткосрочных конъюнктурных факторов, в том числе изменений текущей ликвидности уполномоченных банков.

В связи с этим Банком России принято решение изменить существующий порядок определения официального курса доллара США к российскому рублю по итогам торгов ЕТС с расчетами «сегодня» и использовать для этих целей средневзвешенное значение курса доллара США на торгах ЕТС со сроком расчетов «завтра», сложившееся по состоянию на 11 часов 30 минут дня торгов».

При обязательной продаже иностранной валюты в сумме, превышающей 10 миллионов долларов США, уполномоченный банк имеет право по предварительному согласованию с Департаментом иностранных операций Банка России осуществить продажу долларового эквивалента этой суммы иностранной валюты Центральному банку Российской Федерации (абзац введен Указанием ЦБ РФ от 11.09.1998 г. № 347-У).

В случае, если разность между суммой иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже, и суммой, кратной размеру одного лота биржевых торгов, меньше размера одного лота биржевых торгов, уполномоченный банк вправе купить иностранную валюту в сумме этой разности от своего имени и за свой счет в пределах лимита открытой валютной позиции (абзац введен Указанием ЦБ РФ от 11.09.1998 г. № 347-У).

При непредставлении юридическим лицом поручения по истечении 7 календарных дней от даты зачисления поступлений в иностранной валюте на транзитный валютный счет юридического лица уполномоченный банк на следующий рабочий день депонирует 25 процентов всей валютной выручки, зачисленной на транзитный валютный счет юридического лица, на своем отдельном лицевом счете и продает указанные средства в установленном порядке.

В соответствии с Инструкцией ЦБ РФ № 7 сумма валютной выручки, подлежащая обязательной продаже, может быть уменьшена на отдельные расходы в иностранной валюте, перечень которых установлен в Инструкции. Так, согласно пункту 8 раздела II юридические лица, в том числе посреднические организации, могут оплачивать со своих транзитных валютных счетов расходы в иностранной валюте (за исключением расходов и потерь, относимых на счет прибылей и убытков) (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311):

- в пользу нерезидентов (на их валютные счета в уполномоченных банках Российской Федерации или в иностранных банках) в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов. В частности, эта норма применяется в случае, если контрактная цена экспортного товара включает расходы по транспортировке, страхованию и (или) экспедированию грузов. Эта же норма может быть применена при осуществлении этих расходов резидентом за счет нерезидента;

- в пользу юридических лиц-резидентов (на их транзитные валютные счета в уполномоченных банках) в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов по территории иностранных государств и в международном транзитном сообщении (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311). Эта норма может быть применена, в частности, в случаях, аналогичных вышеприведенным. Следует отметить, что согласно действующему в России валютному законодательству расчеты между резидентами в иностранной валюте, за отдельными исключениями, запрещены. Возможны расчеты российских экспортеров с юридическими лицами-резидентами в иностранной валюте за оказанные ими услуги по транспор-

тировке, страхованию и экспедированию грузов, если они являются элементами контрактной цены, например, одним из этих исключений;

- по уплате экспортных таможенных пошлин в иностранной валюте, а также по оплате таможенных процедур (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311). Следует отметить, что эта норма долгое время не применялась, так как взаимоотношения юридических лиц-резидентов с таможенной по уплате таможенных платежей строятся на основе авансовых платежей. В настоящее время разрешается уплата экспортных таможенных пошлин и таможенных сборов в иностранной валюте за счет валютных поступлений по другим экспортным контрактам. Право уплаты таможенных платежей юридическими лицами-резидентами на таможене предусмотрено валютным и таможенным законодательством, что является также исключением из правил расчетов между резидентами России;

- в пользу уполномоченных банков по начисленным ими комиссионным вознаграждениям за осуществление с транзитных валютных счетов платежей. Пункт 9 раздела II Инструкции ЦБ РФ № 7 устанавливает, что комиссионное вознаграждение по операциям уполномоченных банков, связанным с обязательной продажей части экспортной валютной выручки, не должно превышать 1,3 процента от суммы продаваемой иностранной валюты, включая расходы по выплате комиссионного вознаграждения межбанковским валютным биржам. Комиссионное вознаграждение межбанковских валютных бирж по операциям купли-продажи иностранной валюты не должно превышать 0,3 процента от суммы нетто-продажи иностранной валюты, проведенной через биржу. Комиссионное вознаграждение по операциям уполномоченных банков, связанным с продажей валюты в Валютный резерв Банка России, не взимается. Эта норма также свидетельствует об исключительном ее характере во взаимоотношениях между резидентами;

- иные расходы в случаях, разрешенных Банком России.

Вышеуказанные расходы в иностранной валюте, а также начисленное в пользу посреднических организаций комиссионное вознаграждение по экспортным контрактам оплачиваются до осуществления обязательной продажи части валютной выручки, то есть учитываются в уменьшение базы при расчете сумм экспортной выручки, подлежащих обязательной продаже.

Если юридические лица, в том числе посреднические организации, произвели вышеуказанные расходы со своих текущих валютных счетов, то на сумму фактически произведенных платежей средства в иностранной валюте с транзитных валютных счетов переводятся на текущие валютные счета юридического лица (посреднических организаций).

При экспорте товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) через посреднические организации посредники вправе:

- переводить валютную выручку по поручению юридических лиц – поставщиков экспортной продукции со своих транзитных валютных счетов на транзитные валютные счета юридических лиц за вычетом комиссионного вознаграждения, начисленного посредниками в свою пользу. В этом случае юридические лица самостоятельно оплачивают со своих транзитных валютных счетов в уполномоченных банках вышеуказанные расходы в иностранной валюте, а также осуществляют обязательную продажу на внутреннем валютном рынке части валютной выручки, поступившей от посреднических организаций в порядке и сроки, предусмотренные Инструкцией ЦБ РФ № 7;

- без осуществления обязательной продажи части экспортной выручки, причитающейся названным юридическим лицам, оплачивать вышеуказанные расходы в иностранной валюте. Оставшаяся часть валютной выручки за вычетом комиссионного вознаграждения в свою пользу переводится посредническими организациями на транзитные валютные счета юридических лиц в уполномоченных банках для осуществления последующей обязательной продажи 25 процентов переводимых сумм в порядке и сроки, установленные Инструкцией ЦБ РФ № 7;

– осуществлять обязательную продажу части экспортной выручки, причитающейся указанным юридическим лицам после оплаты посредниками вышеуказанных расходов в иностранной валюте, а также начисления последними комиссионного вознаграждения в свою пользу. Оставшаяся после обязательной продажи часть валютной выручки переводится посредническими организациями на текущие валютные счета указанных юридических лиц в уполномоченных банках (с отметкой в платежном поручении «Расчеты по обязательной продаже валюты произведены») либо по поручению клиентов на свои текущие валютные счета для оплаты импорта в Российскую Федерацию на основании заключенных с юридическими лицами договоров на импорт продукции (в редакции приказа ЦБ РФ от 17.07.1997 г. № 02-311).

В поручениях на обязательную продажу валюты, представляемых юридическими лицами, в том числе посредническими организациями, в уполномоченные банки, указываются суммы фактически произведенных с их транзитных валютных счетов расходов в соответствии с вышеприведенным их перечнем (с указанием видов расходов).

Обязательной продаже не подлежит также экспортная выручка, полученная от нерезидентов в валюте Российской Федерации. Речь идет об экспортной выручке поступившей по контракту, вступившему в действие с 1.01.2000 г., валютой платежа по которому является валюта РФ. В соответствии с подпунктом «г» пункта 7 статьи 1 Закона РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» расчеты между резидентами и нерезидентами в валюте РФ отнесены к валютным операциям. Инструкция Банка России и ГТК России «О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров» от 13.10.1999 г. № 86-И, № 01–23/26541 разрешила с 1.01.2000 г. оформлять паспорта экспортных сделок, предусматривающих расчеты с нерезидентами в валюте РФ.

Согласно пункту 28 раздела V Инструкции ЦБ РФ № 7 юридические лица за несоблюдение порядка зачисления валютной выручки на свои счета в уполномоченных банках Российской Федерации подвергаются штрафу, налагаемому Государственной налоговой инспекцией Российской Федерации или Инспекцией валютного контроля при Правительстве Российской Федерации, в размере всей сокрытой выручки в иностранной валюте или рублевого эквивалента суммы штрафа по текущему курсу Банка России. Суммы штрафа поступают в федеральный бюджет Российской Федерации.

Уплата штрафов не освобождает юридические лица от обязательного перевода валютной выручки на счета в уполномоченных банках Российской Федерации и обязательной продажи части экспортной выручки.

Следует отметить, что понятие «сокрытая валютная выручка» без раскрытия его содержания было введено пунктом 8 Указа Президента Российской Федерации от 14 июня 1992 г. № 629 «О частичном изменении порядка обязательной продажи части валютной выручки и взимания экспортных пошлин». С тех пор по настоящее время участникам внешнеэкономической деятельности предъявляются обвинения о нарушении норм действующего валютного законодательства с применением указанного термина. При этом не принимается во внимание, что разъяснения по данной проблеме были опубликованы еще в 1993 г. Государственно-правовым управлением Президента Российской Федерации в «Официальном разъяснении отдельных положений Указа Президента Российской Федерации от 14 июня 1992 г. № 629» от 4 ноября 1993 г. № 1. В пункте 2 данного документа содержались следующие, благоприятные для добросовестных экспортеров, выводы:

«Санкции, предусмотренные абзацем вторым пункта 8 Указа Президента Российской Федерации от 14 июня 1992 г. № 629 “О частичном изменении порядка обязательной продажи части валютной выручки и взимания экспортных пошлин”, применяются в случаях незачисления валютной выручки на счета в уполномоченных банках на территории Российской Федерации, если такая выручка квалифицируется как сокрытая. Под сокрытой валютной выручкой в смысле указанной нормы понимается выручка, умышленно не зачисленная должностными

лицами хозяйствующих субъектов на счета в уполномоченных банках на территории Российской Федерации в целях уклонения от обязательной продажи части валютной выручки или от налогообложения. Наличие указанных целей устанавливается проверкой соответственно органов (агентов) валютного контроля либо органов Государственной налоговой службы Российской Федерации.

При отсутствии указанных целей факт незачисления валютной выручки на счета в уполномоченных банках на территории Российской Федерации не может служить основанием для применения санкций, предусмотренных пунктом 8 Указа Президента Российской Федерации от 14 июня 1992 г. № 629 «О частичном изменении порядка обязательной продажи части валютной выручки и взимания экспортных пошлин».

Необходимо отметить, что указанный документ не отменен по настоящее время, в отличие от пункта 8 Указа, утратившего силу в соответствии с Указом Президента РФ от 23.12.2000 г. № 2061».

Для обособленного бухгалтерского учета операций на транзитном и текущем валютных счетах в составе счета 52/1 «Валютные счета внутри страны» целесообразно открыть счета второго порядка:

Сч. 52/1.1 «Транзитный валютный счет»;

Сч. 52/1.2 «Текущий валютный счет».

Общая схема отражения в бухгалтерском учете операций по обязательной продаже валюты будет выглядеть следующим образом:

*1. Выписка из транзитного валютного счета*

Зачислена на транзитный валютный счет экспортная выручка по контракту «А»:

Д сч. 52/1.1 К сч. 62.

*2. Поручение на обязательную продажу иностранной валюты и выписка из транзитного валютного счета*

Перечислено 25 процентов экспортной валютной выручки для продажи:

Д сч. 57, 76/ «Банк» К сч. 52/1.1.

*3. Поручение и выписка из транзитного валютного счета* Погашена задолженность за оказанные услуги (выполненные работы) по экспортному контракту «Б» в соответствии с перечнем расходов, установленным пунктом 8 раздела II Инструкции ЦБ РФ № 7 (оплата услуг нерезидентов или резидентов по транспортировке, страхованию, экспедированию грузов, оплата экспортных пошлин и сборов за таможенное оформление грузов, услуг банка за осуществленные платежи по транзитному валютному счету и др.):

Д сч. 76 К сч. 52/1.1.

*4. Справка бухгалтерии*

Выявляется и отражается курсовая разница по счетам 62, 52/1.1:

– положительная: Д сч. 62, 52/1.1 К сч. 91/1;

– отрицательная: Д сч. 91/2 К сч. 62, 52/1.1.

*5. Выписки из транзитного и текущего валютных счетов и поручения*

Зачислены на текущий валютный счет 75 процентов валютной выручки, оставшейся от обязательной продажи валюты:

Д сч. 52/1.2 К сч. 52/1.1.

*6. Справка бухгалтерии*

Выявляется и отражается курсовая разница по счету 52/1.1:



## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.