

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
ЮРГИНСКИЙ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Юргинский технологический институт
Специальность 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Кафедра Экономики и автоматизированных систем управления

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Тема работы
«Особенности возмещения НДС по экспортным операциям на примере ООО «Завод ТехноНИКОЛЬ-Сибирь»

УДК 339.56

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
З-17900	Л.М.Фролова		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Ст.преподаватель кафедры ЭиАСУ	Подзорова Е.А.			

КОНСУЛЬТАНТЫ:

По разделу «Финансовый менеджмент, ресурсоэффективность и ресурсосбережение»

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент кафедры ЭиАСУ	Момот М.В.	к.т.н., доцент		

По разделу «Социальная ответственность»

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент кафедры БЖД и ФВ	Гришагин В.М.	к.т.н., доцент		

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
ЭиАСУ	Трифонов В.А.	к.э.н., доцент		

Юрга 2016

Планируемые результаты обучения по программе

Дипломированный специалист должен:

- иметь системное представление о структурах и тенденциях развития российской и мировой экономик;
- понимать многообразие экономических процессов в современном мире, их связь с другими процессами, происходящими в обществе;
- обладать всеми навыками, знаниями и умениями, необходимыми в бухгалтерской профессии.

При реализации знаний и умений в практической профессиональной деятельности дипломированный специалист должен:

- владеть необходимыми знаниями в области экономической теории, бухгалтерского учета (финансового и управленческого), бухгалтерской (финансовой) отчетности, анализа хозяйственной деятельности, аудита, налогообложения, делового и коммерческого права, финансирования коммерческой деятельности и финансового управления, количественных экономико-математических методов анализа и статистики для коммерческой деятельности, оперативного управления и стратегии, общей коммерческой стратегии и основных организационных структур, управленческих функций и методов, организационной деятельности, маркетинга на предприятии и принципов международной коммерческой деятельности, информационной технологии, международных стандартов бухгалтерского учета (отчетности) и аудита;

- уметь выработать для конкретного предприятия рациональную систему организации учета и отчетности на основе выбора эффективной учетной политики, базирующейся на соблюдении действующего законодательства и принципах укрепления экономики хозяйствующего субъекта;

- выполнять работы по учету наличия и движения активов, обязательств и капитала хозяйствующего субъекта и определению результатов его хозяйственно-финансовой деятельности;

- знать и уметь практически применять принципы и правила аудита основных хозяйственных операций;

- уметь аналитически обрабатывать учетную и отчетную информацию с целью принятия хозяйственных решений и получения оценки эффективности функционирования объектов.

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
ЮРГИНСКИЙ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Юргинский технологический институт
Специальность 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Кафедра Экономики и автоматизированных систем управления

УТВЕРЖДАЮ:
Зав. кафедрой ЭиАСУ
_____ Трифионов В.А.
(Подпись) (Дата) (Ф.И.О.)

ЗАДАНИЕ
на выполнение выпускной квалификационной работы

В форме:

Выпускной квалификационной работы (бакалаврской работы, дипломного проекта/работы, магистерской диссертации)

Студенту:

Группа	ФИО
3-17900	Фролова Людмила Михайловна

Тема работы:

Особенности возмещения НДС по экспортным операциям на примере ООО «Завод ТехноНИКОЛЬ-Сибирь»	
Утверждена приказом проректора - директора (директора) (дата, номер)	28.01.2016 №16/С.

Срок сдачи студентом выполненной работы:	23.05.2016
--	------------

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ:

Исходные данные к работе <i>(наименование объекта исследования или проектирования; производительность или нагрузка; режим работы (непрерывный, периодический, циклический и т. д.); вид сырья или материал изделия; требования к продукту, изделию или процессу; особые требования к особенностям функционирования (эксплуатации) объекта или изделия в плане безопасности эксплуатации, влияния на окружающую среду, энергозатратам; экономический анализ и т. д.).</i>	1. Бухгалтерская отчетность за 2013 год 2. Отчет о финансовых результатах за 2013 год 3. Бухгалтерская отчетность за 2014 год. 4. Отчет о финансовых результатах за 2014 год.
Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов <i>(аналитический обзор по литературным источникам с целью выяснения достижений мировой науки техники в рассматриваемой области; постановка задачи исследования, проектирования, конструирования; содержание процедуры исследования, проектирования, конструирования; обсуждение результатов выполненной работы; наименование дополнительных разделов, подлежащих разработке; заключение по работе).</i>	1. Теоретические аспекты исчисления и уплаты НДС. 2. Таможенное оформление экспорта. 3. Особенности экспорта в страны-участницы Таможенного союза. 4. Проблемы раздельного учета при ведении экспортной деятельности. 5. Условия получения нулевой ставки НДС. 6. Мероприятия по эффективному возмещению НДС

<p>Перечень графического материала (с точным указанием обязательных чертежей)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1.Актуальность исследования 2.Цели и задачи исследования 3.Краткая характеристика предприятия 4.Основные финансовые коэффициенты предприятия. 5.Ликвидность за 2013 год. 6.Ликвидность за 2014 год. 7.Коэффициенты автономии и маневренности 8.Организаци бухгалтерского учета по экспорту. 9.Мероприятия по совершенствованию механизма возмещения НДС по экспортным операциям. 10.Эффект предложенных мероприятий
--	--

Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы

(с указанием разделов)

Раздел	Консультант
Финансовый менеджмент, ресурсоэффективность и ресурсосбережение	Момот М.В.
Социальная ответственность	Гришагин В.М.

Названия разделов, которые должны быть написаны на иностранном языке:

Реферат

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	01.02.2016
--	------------

Задание выдал руководитель:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
ст. преподаватель кафедры ЭиАСУ	Подзорова Е.А.			

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-17900	Фролова Л.М.		

**ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА
«ФИНАНСОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ, РЕСУРСОЭФФЕКТИВНОСТЬ И
РЕСУРСОСБЕРЕЖЕНИЕ»**

Студенту:

Группа	ФИО
3-17900	Фролова Л.М.

Институт	Юргинский технологический институт	Кафедра	ЭиАСУ
Уровень образования	специалист	Направление/специальность	080109 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Исходные данные к разделу «Финансовый менеджмент, ресурсоэффективность и ресурсосбережение»:

1. Бухгалтерская отчетность предприятия	1.Бухгалтерский баланс предприятия; 2.Отчет о прибылях и убытках.
---	--

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

1. Анализ создания новых рабочих мест	1.Расчет оплаты труда работников, начисление страховых взносов, расчет удержания НДФЛ. 2.Расчет эффективности открытия новой фирмы через ФОТ 3.Выводы по открытию новой фирмы
---------------------------------------	---

Перечень графического материала (с точным указанием обязательных чертежей)

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику	
---	--

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент кафедры ЭиАСУ	Момомт М.В.	к.т.н., доцент		

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-17900	Фролова Людмила Михайловна		

**ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА
«СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»**

Студенту:

Группа	ФИО
3-17900	Фролова Людмила Михайловна

Институт	Юргинский технологический институт	Кафедра	ЭиАСУ
Уровень образования	специалист	Направление/специальность	080109 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Исходные данные к разделу «Социальная ответственность»:

1. <i>Описание рабочего места (рабочей зоны, технологического процесса, механического оборудования) на предмет возникновения:</i>	Описание кабинета бухгалтерии ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь».
<i>Знакомство и отбор законодательных и нормативных документов по теме</i>	Нормативные и законодательные правовые акты по охране труда Министерства здравоохранения РФ, СНиП 23-05-95, СанПиН 2.2.4.548-96, Конституция РФ, Трудовой Кодекс РФ

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

2. <i>Анализ выявленных вредных факторов проектируемой производственной среды в следующей последовательности:</i>	Недостаточная освещенность, микроклимат, шум, ЭМП, работа с дисплеем, умственное перенапряжение, монотонность труда, неудобная поза.
3. <i>Анализ выявленных опасных факторов проектируемой производственной среды в следующей последовательности</i>	Поражение электрическим током, возможное возгорание техники.
4. <i>Охрана окружающей среды:</i>	Правильная утилизация компьютерной техники, бумаги и канцтоваров
5. <i>Защита в чрезвычайных ситуациях:</i>	Прохождение противопожарного инструктажа в соответствии с ФЗ «О противопожарной безопасности»
6. <i>Правовые и организационные вопросы обеспечения безопасности:</i>	Конституция РФ, Трудовой Кодекс, СНиПы, ГОСТы, СанПиНы

7. Заключение	Регулярная уборка, оптимальная организация рабочего места, установка кондиционера и увлажнителя.
Перечень графического материала:	
<i>При необходимости представить эскизные графические материалы к расчётному заданию (обязательно для специалистов и магистров)</i>	Схема рекомендуемого расположения светильников в кабинете бухгалтерии

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику	
---	--

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент кафедры БЖД и ФВ	В.М.Гришагин	К.т.н., доцент		

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-17900	Фролова Людмила Михайловна		

Реферат

Выпускная квалификационная работа 96 листов, 4 рисунка, 7 таблиц, 27 источников, 12 приложений.

Ключевые слова: экспорт, внешнеторговая деятельность, инкотермс, НДС, начисление, возмещение, отдельный учет.

Актуальность работы состоит в разрешении вопросов возмещения НДС по экспортным операциям.

Объектом исследования является налогообложение экспортной деятельности ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь».

Целью работы является разработка направлений совершенствования механизма возмещения НДС по экспортным операциям на предприятии.

Задачи исследования: рассмотрение теоретических аспектов исчисления и уплаты НДС, разработка оптимального механизма возмещения НДС по экспортным операциям на предприятии.

Работа представлена введением, 6 разделами и заключением, приведен список использованных источников.

В выпускной квалификационной работе рассмотрены особенности и проблемы возмещения НДС при экспортных операциях в ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь». Для решения основной проблемы экспортера товаров – трудозатратности и сложности ведения отдельного учета «входящего» НДС предложено открытие дочерней фирмы, которая будет заниматься реализацией продукции исключительно экспортным потребителям. Узкая специализация фирмы позволит более производительнее вести документооборот экспортных операций и получать возмещение «входного» НДС с минимальными затратами труда и времени.

Работа выполнена в текстовом редакторе Microsoft Word 2013.

Zusammenfassung

Abschlussarbeit 96 Seiten, 4 Abbildungen, 7 Tabellen, 27 Quellen, 12 Anwendungen.

Stichwort: EXPORT, Außenhandel, Incoterms, Mehrwertsteuer, Abgaben, VERGÜTUNG, eine getrennte Buchführung.

Das Ziel dieser Studie ist es, die Exporttätigkeit von LLC «Plant «TekhnoNIKOL-Sibirien» zu besteuern.

Das Ziel ist es, Wege zu entwickeln, um den Mechanismus der Mehrwertsteuererstattung auf Ausfuhrgeschäfte des Unternehmens zu verbessern.

Forschungsziele: die theoretischen Aspekte der Berechnung und Zahlung der Mehrwertsteuer zu überprüfen, die Entwicklung eines optimalen Mechanismus der Mehrwertsteuererstattung auf Ausfuhrgeschäfte des Unternehmens in Frage.

Die Arbeit bietet eine Einführung, 6 Kapiteln und den Abschluss, um eine Liste der verwendeten Quellen.

In der letzten Qualifikationsarbeit an die Besonderheiten und Probleme der Mehrwertsteuererstattung für Exportgeschäfte in LLC «Plant «TekhnoNIKOL-Sibirien» arbeitsintensiv und die Komplexität der getrennten Buchführung von «incoming» Mehrwertsteuer auf die Eröffnung einer Tochtergesellschaft eingeladen, die sich ausschließlich exportieren Vertrieb von Produkten für die Verbraucher wird Deal - Um das Hauptproblem der Export von Waren zu lösen. Enge Spezialisierung ermöglicht es Unternehmen produktiver Workflow Exportgeschäfte zu führen und Entschädigung «input» Mehrwertsteuer mit minimalem Arbeitsaufwand und Zeit Kosten zu erhalten.

Die Arbeit in Microsoft Word 2013 Texteditor.

Оглавление

Введение	10
1 Обзор литературы	13
1.1 Понятие экспорта и внешнеторговой деятельности	13
1.2 Таможенное оформление экспорта	14
1.3 Особенности экспорта в страны-участницы Таможенного союза	16
1.4 Инкотермс 2010	17
1.5 Теоретические аспекты исчисления и взимания НДС	18
1.5.1 Сущность, особенности и роль НДС в налоговой системе РФ	18
1.5.2 Порядок исчисления НДС	23
1.5.3 Особенности исчисления и возмещения НДС по экспортным операциям	27
1.5.4 Раздельный учет «входного» НДС	31
2 Объект и методы исследования	35
3 Расчеты и аналитика	37
3.1 Краткая информация о предприятии	37
3.2 Финансовое положение предприятия	40
3.3 Реализация товаров на экспорт на предприятии	48
3.4 Оформление документов для экспортной реализации	53
3.5 Проблема «раздельного учета» НДС	65
4 Результаты проведенного исследования	67
5 Финансовый менеджмент, ресурсоэффективность и ресурсосбережение	70
5.1 Расчет оплаты труда сотрудников	71
5.2 Расчет эффективности внедряемого мероприятия	72
6 Социальная ответственность	74
6.1 Характеристика объекта исследования. Описание рабочего места.	74
6.2 Анализ выявленных вредных факторов проектируемой производственной среды	76
6.2.1 Обеспечение требуемой освещенности на рабочем месте	78

6.2.2 Обеспечение оптимальных параметров микроклимата рабочего места. Вентиляция и кондиционирование	81
6.2.3 Разработка методов защиты от вредных и опасных факторов	82
6.3 Анализ выявленных опасных факторов проектируемой производственной среды	85
6.4 Методы защиты окружающей среды	86
6.5 Защита в чрезвычайных ситуациях	87
6.6 Правовое обеспечение	89
6.7 Заключение	90
Заключение	92
Список используемых источников	95
Приложение А «Бухгалтерская отчетность за 2013 год»	97
Приложение Б «Отчет о финансовых результатах за 2013 год»	102
Приложение В «Бухгалтерская отчетность за 2014 год»	103
Приложение Г «Отчет о финансовых результатах за 2014 год»	108
Приложение Д «Контракт № 20591/13 от 24.04.2013»	109
Приложение Е «Счет-фактура № 7090330/420 от 09.06.2013»	114
Приложение Ж «Товарная накладная № ТН0007090332»	115
Приложение И «Транспортная накладная»	116
Приложение К «Накладная СМР»	118
Приложение Л «Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов»	119
Приложение М «Книга продаж за октябрь 2013 года»	124
Приложение Н «Книга покупок за октябрь 2013 года»	126
Диск CD-R	В конверте на обороте обложки

Введение

В современных условиях рыночной экономики государства заинтересованы в расширении экспортной деятельности организаций, так как благодаря экспортным операциям происходит процветание национальной экономики, а, следовательно, обеспечиваются условия для эффективной интеграции в мировую экономику.

Результаты экспортной деятельности оцениваются как положительные так как увеличивается поступление валюты в страну и изменяется к лучшему платежный баланс государства. Для стимуляции и поддержания организаций, осуществляющих экспортные операции, государство выстраивает налоговую политику таким образом, чтобы создать этим налогоплательщикам наиболее благоприятные условия для реализации товаров (работ, услуг) на экспорт.

Налоговое законодательство РФ позволяет воспользоваться льготой для экспортеров товаров (работ, услуг) - нулевой ставкой НДС. Налогоплательщик может получить выгоду, осуществляя экспортные операции, так как начисляемый с операций по экспорту налог НДС имеет ставку 0%, и в то же время налогоплательщик может воспользоваться правом на вычет «входного» НДС.

Несмотря на возможность получения налогоплательщиками ощутимых преимуществ при совершении экспортной деятельности, они предпочитают реализовывать товары на территории России. Связано это с тем, что в настоящее время налоговое законодательство по вопросам экспорта содержит много неурегулированных моментов, которые значительно снижают эффект применения нулевой ставки.

Важность вопросов возмещения НДС по экспортным операциям определила актуальность темы моей ВКР.

Целью работы является разработка направлений совершенствования механизма возмещения НДС по экспортным операциям на предприятии ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь».

В соответствии с поставленной целью необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические аспекты исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и его роль в формировании доходов бюджетной системы;

- дать краткую характеристику и раскрыть организационную структуру ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь»;

- охарактеризовать финансово-хозяйственную деятельность ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь»;

- изучить систему налогообложения по НДС на ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь»;

- раскрыть механизм возмещения НДС по экспортным операциям в ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь»;

- предложить пути совершенствования механизма возмещения НДС по экспортным операциям в ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь».

Объектом исследования является налогообложение экспортной деятельности ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь».

Предмет исследования - процесс возмещения НДС по экспортным операциям ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь».

Теоретическая часть основана на законодательных и нормативно-правовых источниках, положения Налогового кодекса, Таможенного кодекса, опубликованных материалах Минфина РФ, Министерства экономического развития и торговли РФ, Федеральной таможенной службы РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Федеральной службы государственной статистики, законодательных и нормативных актов Российской Федерации, статьях известных авторов-экономистов, таких как: Соловьев И.Н., Подковыркина И.Д., и других.

Аналитическая часть состоит из анализа финансового положения предприятия, изучения процессов реализации товаров на экспорт, рассмотрения способа оформления документов для экспортной реализации, раскрытия проблемы «раздельного учета» НДС, разработки решения проблемы «раздельного учета» НДС.

В работе использованы такие общенаучные методы исследования как системный подход, анализ, синтез, группировка, сравнение и др. Расчеты выполнены с использованием ППП MS Excel.

1 Обзор литературы

1.1 Понятие экспорта и внешнеторговой деятельности

Федеральный Закон Российской Федерации от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» термин «экспорт товара» объясняет так – «вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе» [1].

Сам по себе экспорт – это таможенный режим, при котором производится вывоз за границы таможенной территории государства товаров, капиталов, технологий, материальных и интеллектуальных ценностей, с целью их реализации на территории других государств без обязательства ввоза их обратно на территорию государства-экспортера. Экспорт входит в состав внешнеторговой деятельности, которая в свою очередь является значимой деталью в механизме международной экономической деятельности.

Внешнеторговая деятельность - «предпринимательская деятельность в области международного обмена товарами, работами, услугами, информацией, результатами интеллектуальной деятельности, в том числе исключительными правами на них (интеллектуальная собственность). Правом осуществления внешнеторговой деятельности обладают все российские лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ» [2, с.491].

Для защиты внутреннего рынка Российской Федерации и для стимулирования прогрессивных структурных изменений в экономике, государственными органами осуществляется регулирование ВЭД воздействием на субъекты ВЭД методами тарифного и нетарифного регулирования. Тарифное регулирование ВЭД подразумевает под собой установление вывозных и ввозных таможенных тарифов, таможенных сборов, налогов (НДС, акцизов и др.). Вопросам взимания таможенных платежей

посвящена глава 9 «Таможенного Кодекса Таможенного союза» [3]. В частности, в ст. 70 сказано, что к таможенным платежам относятся:

- ввозная таможенная пошлина;
- вывозная таможенная пошлина;
- НДС, предназначенный к уплате при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- акциз, взыскиваемый при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- таможенные сборы.

Таким образом мы видим, что налог на добавленную стоимость является одним из методов регулирования внешней торговли.

1.2 Таможенное оформление экспорта

Обязательному помещению под таможенную процедуру экспорта подлежат все товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации.

В статье 4 Таможенного Кодекса Таможенного Союза дается понятие термина «таможенная процедура» - «совокупность норм, определяющих для таможенных целей требования и условия пользования и (или) распоряжения товарами на таможенной территории таможенного союза или за её пределами»[3].

Согласно ст.213 Таможенного Кодекса товары могут быть помещены под таможенную процедуру экспорта при следовании следующим условиям:

- уплачены вывозные таможенные пошлины;
- соблюдены рамки запретов и ограничений на вывоз товара;
- представлен сертификат о происхождении товара.

Для помещения товаров под таможенную процедуру необходимо представить таможенному органу декларацию на товары, которая содержит следующие сведения:

- форма заявляемой таможенной процедуры;
- сведения о декларанте;
- данные о транспорте, используемом для перевозки товаров;
- информация о товарах и их производителе;
- сумма исчисленных таможенных платежей;
- сведения о внешнеэкономической сделке и ее основных условиях;
- информация о соблюдении ограничений;
- материал, подтверждающий следование условиям помещения товаров под таможенную процедуру [3].

Вместе с декларацией на товары для помещения под таможенную процедуру экспорта товаров необходимо предоставить таможенному органу следующие документы:

- документы о совершении внешнеэкономической сделки;
- транспортные (перевозочные) документы;
- документы, заверяющие соблюдение запретов и ограничений;
- документы, подтверждающие страну происхождения товаров;
- документы, свидетельствующие уплату таможенных платежей;
- документы, доказывающие право на льготы по уплате таможенных платежей;
- документы, подтверждающие заявленную таможенную стоимость товаров;
- документ, удостоверяющий соблюдение требований в области валютного контроля;
- документ о регистрации и национальной принадлежности транспортного средства.

1.3 Особенности экспорта в страны-участницы Таможенного союза

На предприятии ООО «Завод ТехноНИКОЛЬ-Сибирь», где автор проходил преддипломную практику, основной объем экспортной реализации продукции приходится на Казахстан.

В связи с тем, что с 1 января 2015 г. вступил в силу Договор о Евразийском экономическом союзе, подписанный Российской Федерацией, Республикой Беларусь и Республикой Казахстан процедуры оформления экспорта в эти страны несколько отличаются от экспорта в страны, не входящие в Евразийский экономический союз. Отметим различия подробно.

Для подтверждения факта экспорта в страны – участницы Таможенного союза необходимо предъявить:

- договор, послуживший основанием для российского продавца экспортировать товары (договор купли-продажи, лизинга, товарного кредита, договоры на изготовление товаров или на переработку давальческого сырья);
- заявление покупателя с отметкой налоговой инспекции страны-импортера о ввозе экспортированного товара и уплате косвенных налогов либо о том, что ввоз таких товаров не облагается НДС;
- транспортные и (или) товаросопроводительные документы, удостоверяющие перемещение товара с территории России на территорию другой страны участницы Таможенного союза;
- другие документы, обосновывающие применение нулевой ставки НДС, которые предусмотрены российским налоговым законодательством (например, посреднические договоры, если российская организация экспортирует товары через посредника (п. 2 ст. 165 НК РФ))[4].

Как видим из вышеуказанного списка документов процедура оформления экспорта в страны Таможенного Союза значительно облегчилась, что создает предпосылки к росту торговли между странами-участницами Евразийского экономического союза.

1.4 Инкотермс 2010

Международную торговлю регулируют множеством различных правил и нормативов. К этим нормативам относится и Инкотермс - свод специально разработанных торгово-транспортных условий поставок товаров, согласно которым может осуществляться их продажа. Данные условия также называют базисами. Они необходимы для однозначного толкования наиболее распространенных терминов, используемых в сфере международной торговли. В Инкотермс оговаривается, на каком этапе перевозки ответственность за груз переходит от отправителя к получателю. Кроме того, Инкотермс устанавливает, какие транспортные расходы по доставке данного товара несет отправитель, а какие и с какого момента ложатся на плечи получателя. Оговаривая те или иные базисы, стороны, участвующие в международной сделке, должны придерживаться строго оговоренных действий.

Инкотермс регламентирует множество базисов, начиная от EXW (ex works), при котором получатель самостоятельно организует вывоз товара со склада отправителя, его перевозку и таможенное оформление, до условий DDP (delivered duty paid), когда отправитель берет на себя все заботы по доставке груза до склада получателя. В процессе организации поставки важно подобрать наиболее оптимальные условия как с точки зрения безопасности сделки, удобства, так и в отношении стоимости.

На данный момент в России действуют правила Инкотерм-2010, которые вступили в силу с 01 января 2011 года.

Структура Инкотермс 2010 (Incoterms 2010) следующая:

- группа E: обязательства продавца минимальны и ограничиваются передачей товара в распоряжение покупателя;
- группа F: обязательства продавца ограничиваются отправкой товара, но основная перевозка им не оплачена;
- группа C: продавец организует и оплачивает перевозку, но не принимает на себя риски, связанные с этой перевозкой;

- группа D: здесь расходы и риски у продавца максимальны, так как в его обязанности входит передача товара в распоряжение покупателя в оговоренном месте назначения [5].

Внутри этих групп основные обязательства различаются незначительно. К примеру, в группе C по базисам CIF и CIP продавец обязуется дополнительно застраховать товар, а в группе D по условию DDP – продавец обязан уплатить импортные пошлины. Внутри групп F и D есть отличия, связанные с погрузкой (разгрузкой).

Инкотермс не является международным договором. Но если в договоре купли-продажи (контракте) указан базис поставки Инкотермс, то государственные органы, прежде всего таможенные, а также государственные суды, которые рассматривают внешнеэкономические споры, должны учитывать положения Инкотермс.

1.5 Теоретические аспекты исчисления и взимания НДС

1.5.1 Сущность, особенности и роль НДС в налоговой системе РФ

Налог на добавленную стоимость - это федеральный налог, представляющий собой косвенный налог на товары и услуги, который оказывает влияние на ценообразующий процесс и структуру потребления. «Налог представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях производства - от сырья до предметов потребления» [6,с.108].

Согласно признанным принципам классификации налогов, НДС относят к категории косвенных налогов, так как его плательщиком становится конечный потребитель. Но в то же время НДС несет признаки прямого налога в следующих случаях:

- при передаче на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль;

- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления [6].

НДС взимается с каждого акта продажи. Теоретически объектом налогообложения является дополнительная рыночная ценность товара или услуги, вычисляемая исходя из разницы между новой рыночной стоимостью и предыдущей. Или, другими словами, НДС исчисляется из разницы между выручкой от продажи товара или услуги и суммой средств, затраченных на покупку данного товара, материалов или сырья у сторонней организации. Добавленная стоимость, обычно состоит из заработной платы с начислениями на пенсионное, социальное и медицинское страхование, прибыль организации, плата за использованный кредит, рекламные и коммерческие расходы, электроэнергию и т.п.

Однако, на практике очень сложно вычленить добавленную стоимость в общей стоимости продукции (работ, услуг), а потому для упрощения расчетов в качестве объекта обложения налогом на добавленную стоимость признается не сама добавленная стоимость, а весь объем реализации, в том числе и стоимость списанных на себестоимость продукции (работ, услуг) материальных затрат (без учета, уплаченного за них НДС). Для исключения двойного налогообложения и выделения налога НДС исчисляется разность между суммами налога, полученными от потребителей и уплаченными поставщикам.

Для вычисления суммы НДС на всех стадиях производства, вплоть до конечного потребителя, необходимо найти разницу между суммами налога, полученными от потребителей за проданные им товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам за товарно-материальные ценности, топливо, работы, услуги, стоимость которых относится на себестоимость продукции. В дальнейшем поставщик (продавец) включает

НДС в цену продукции, реализуемой потребителям (покупателям). При расчете суммы НДС базой считается прирост стоимости на этой стадии производства (перепродажи). Стоит отметить, что предприятия по сути являются только сборщиками этого налога, а фактическими носителями выступают конечные потребители товаров, работ или услуг.

Рассмотрим схему взаимодействия налогоплательщика НДС - участника производственной цепочки с его контрагентами - поставщиком, с одной стороны, и покупателем - с другой (рисунок 1).



где: НДС_б - НДС, подлежащий к перечислению в бюджет;
 НДС_{пол} - НДС, полученный организацией от потребителей;
 НДС_{упл} - НДС, уплаченный организацией поставщику [7, с.305].

Рисунок 1 – Механизм взаимодействия налогоплательщиков

Организация - налогоплательщик НДС выставляет потребителю счет-фактуру за реализованные товары (работы, услуги) с указанием начисленного НДС и далее получает налог НДС от покупателя. Такой НДС имеет название «полученный», либо «выходящий», или же «налогом, предъявляемым налогоплательщиком покупателю (заказчику) товаров (работ, услуг)».

В это же время поставщик предъявляет налогоплательщику сумму НДС посредством счет-фактуры, и плательщик в свою очередь уплачивает НДС своему поставщику. Этот НДС обозначают либо «уплаченным», либо «входящим», либо «налогом, предъявленным налогоплательщику продавцом (подрядчиком) товаров (работ, услуг)».

Разницу между полученным и уплаченным налогами налогоплательщик обязан перечислить в бюджет.

Законом предусмотрено, что суммы уплаченного НДС подлежат «вычетам». К ним относятся суммы НДС, которые были предъявлены налогоплательщику и уплачены им при покупке товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Также к «вычетам» относят суммы НДС, которые налогоплательщик уплатил при ввозе товаров на таможенную территорию России. Также законом налогоплательщик может быть освобожден от обложения налогом НДС, это означает, что, реализуя товары (работы, услуги) и выставя счет-фактуру своему покупателю, плательщик ставит в этом документе штамп «НДС не облагается». В этом случае налогоплательщик не получит от покупателя НДС в составе выручки.

В каждом звене цепочки к стоимости приобретенного товара суммируется новая стоимость, которая в свою очередь также является объектом налогообложения. Предприятие, находящееся в начале цепочки, не имеет поставщика, поэтому весь полученный НДС оно перечисляет в бюджет в полной сумме.

Если сложить все суммы НДС, перечисленные в бюджет от всех предприятий-плательщиков, то в результате получится сумма равная НДС, оплаченному конечным потребителем, а перечисленные предприятиями-плательщиками суммы налога - это только соответственным образом распределенная между ними величина налога на добавленную стоимость.

НДС имеет высокие фискальные преимущества, состоящие в его наибольшей доходности, так как он имеет широкую налогооблагаемую базу, и фактически каждый потребитель уплачивает этот налог в независимости от величины своего дохода. Налоговое бремя распространяется по наиболее широкому ассортименту товаров, работ, услуг, чем в других косвенных налогах.

Распространение НДС на все этапы производства и торговли, а также на все товары, работы и услуги, оказывает большое влияние на доходность и эффективность этого налога.

НДС имеет неоднородное воздействие на различные отрасли экономики. Чем больше в стоимости производимой продукции доли материальных ресурсов и доли приобретенных со стороны работ и услуг, тем меньшая сумма его оборота будет облагаться налогом. А значит трудоемкие отрасли экономики, у которых высока доля чистой продукции в валовом обороте находятся в менее выгодных условиях.

Считается, что НДС имеет психологические преимущества перед другими налогами, так как высокий доход от поступления достигается практически незаметно, потому что конечные потребители уплачивают НДС в цене товаров неосознанно, таким образом, избегается противоборство с фактическими плательщиками налога и уменьшается противодействие общества при изменении налога.

В то же время, НДС считается «антисоциальным налогом». К недостаткам налога относят его регрессивность, т.к. более тяжелое бремя ложится на доходы малообеспеченных людей. Потребители-физические лица приобретают практически одни и те же товары (работы, услуги) по одинаковым ценам, включающим одинаковую сумму НДС, независимо от размеров своих доходов, а следовательно в затратах малообеспеченных граждан суммы НДС образуют большую часть, чем в расходах более обеспеченных категорий населения.

Необходимо отметить, что НДС является одним из наиболее эффективных налогов, который выполняет важную роль в пополнении бюджета страны. Порядок его исчисления и взимания постоянно совершенствуется.

1.5.2 Порядок исчисления НДС

Согласно с. 143 Налогового Кодекса РФ плательщиками НДС считаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза [4].

Статья 145 НК РФ дает право налогоплательщикам освободиться от начисления и уплаты НДС при соблюдении следующего условия: за три предыдущих подряд календарных месяца суммарная выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила двух миллионов рублей, и если налогоплательщик не занимается реализацией подакцизных товаров. Также не освобождаются от уплаты НДС товары, ввозимые на территорию РФ.

В статье 146 Налогового кодекса РФ перечисляются объекты налогообложения:

- продажа товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе и передача имущественных прав;
- передача на территории России товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при расчете налога на прибыль организаций;
- осуществление строительно-монтажных работ для собственного пользования;
- ввоз товаров на таможенную территорию России.

Статья 163 НК РФ устанавливает, что налоговым периодом по НДС является квартал.

Все товары (работы, услуги) облагаются налогом НДС по ставкам 0%, 10% или 18%.

По ставке 0% осуществляется налогообложение:

1 товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также других товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при выполнении условия представления в налоговые органы документов, перечень которых утвержден статьей 165 Налогового Кодекса РФ;

2 услуг по международной перевозке товаров

3 работ (услуг), непосредственно задействованных в перевозке или транспортировке товаров, которые помещены под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию РФ до таможенного органа в месте убытия с территории РФ;

4 услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт прибытия пассажиров и багажа находятся за пределами территории Российской Федерации;

5 товаров (работ, услуг) в области космической деятельности и некоторые другие [4].

Ставкой налога НДС в 10% облагаются следующие товары (работы, услуги):

1 продовольственные товары;

2 товары, предназначенные для детей;

3 периодические печатные издания, книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой;

4 медицинские товары отечественного и зарубежного производства.

В п. 2 статьи 164 НК РФ приведен полный перечень товаров, которые облагаются по ставке 10%. Во всех остальных случаях применяется ставка 18%.

В ст.166 НК РФ указан следующий порядок исчисления налога: для определения налоговой базы сумма налога рассчитывается как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Если ведется отдельный учет рассчитывается сумма налога, полученная в

результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Общая сумма налога вычисляется по итоговым результатам каждого налогового периода (квартала) применительно ко всем сделкам, которые могут быть учтены как объектом налогообложения.

Сумма налога по сделкам реализации товаров (работ, услуг), которые облагаются налогом НДС по ставке 0%, рассчитываются отдельно по каждой такой операции.

Налогоплательщик или налоговый агент при реализации товаров, передаче других имущественных прав в дополнение к цене продаваемых товаров или же передаваемых имущественных прав должен предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС.

Если же налогоплательщик получил суммы оплаты или аванса он также должен рассчитать и предъявить покупателю сумму налога.

Если налогоплательщик реализует товар (работу, услугу), который не подлежит обложению налогом НДС, то все расчетно-финансовые документы, накладные, товарно-транспортные накладные, акты, счета-фактуры предъявляются потребителю без выделения соответствующих сумм налога. И в этих случаях на вышеуказанных документах делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Налоговым Кодексом РФ в статье 169 сказано, что документом, служащим основанием для принятия покупателем выставленных продавцом сумм налога к вычету является счет-фактура. Счета-фактуры должны быть оформлены и выставлены покупателю согласно установленным порядкам с указанием требуемых реквизитов в бумажном или электронном виде.

Налогоплательщик обязан при совершении операций, считающихся объектом налогообложения, в том числе не подлежащих обложению налогом или освобождаемых от налога НДС, формировать счета-фактуры, составлять журналы учета счет-фактур, полученных от поставщиков и журналы учета

счет-фактур, выставленных покупателям, вести книги покупок и книги продаж. В статье 169 НК РФ прописаны правила заполнения и ведения этих документов.

Согласно статьи 171 НК РФ налогоплательщик может уменьшить общую сумму налога, которую надлежит уплатить в бюджет, на установленные налоговым кодексом налоговые вычеты. Сумма НДС, которую следует уплатить в бюджет, исчисляется по итоговым результатам каждого налогового периода (квартала) как разница между начисленной суммой налога НДС и суммой налоговых вычетов. В некоторых случаях к вычисленной сумме налога прибавляется сумма налога, восстановленного в соответствии с требованиями НК.

В случаях, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде больше общей суммы налога, исчисленной в соответствии НК и увеличенной на суммы восстановленного налога, то положительная разница между этими суммами, надлежит возврату налогоплательщику в установленном законом порядке. Это правило не работает в случае, когда налоговая декларация была подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Уплата налога в бюджет осуществляется по итоговым результатам каждого налогового периода, рассчитанным из сумм фактической реализации (передачи) товаров (выполнения работ и оказания услуг, в том числе для собственных нужд) за прошедший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация по НДС должна быть предоставлена налогоплательщиком в налоговые органы по месту постановки на учет в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Как уже отмечалось выше, в случае если в налоговом периоде общая сумма налоговых вычетов будет больше суммы налога, рассчитанной по операциям, признаваемым объектом налогообложения, то полученная разница подлежит возврату или зачету налогоплательщику.

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проводит камеральную проверку в ходе которой проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению.

Если налоговый орган по результатам проверки не выявил нарушений законодательства о налогах и сборах, то в течение 7 дней он обязан принять решение о возмещении заявленных к возврату сумм.

По поручению налогового органа сумма налога, подлежащая возмещению налогоплательщику, подлежит перечислению Федеральным казначейством в течение 5 дней со дня получения указанного поручения.

1.5.3 Особенности исчисления и возмещения НДС по экспортным операциям

В случаях, когда налогоплательщик реализует товары (работы, услуги) на экспорт, он исчисляет налог от реализации по ставке – 0%. То есть, другими словами, у налогоплательщика-экспортера не возникнет «НДС к уплате». В то же время этот налогоплательщик вправе принять «к вычету» НДС по товарам (работам, услугам), которые он использовал при производстве или приобретении реализованного товара. Данная схема оборота НДС настолько проста, что многие недобросовестные налогоплательщики пытаются различными способами «получить» из бюджета немалые суммы денежных средств. Одна из таких схем – «лжеэкспорт», когда товар фактически реализуется на территории России, а по документам реализация оформляется как экспорт [8].

Именно поэтому налоговые органы всегда уделяют пристальное внимание проверке обоснованности предъявленных к возмещению сумм НДС при экспортных операциях.

Для подтверждения права на применение нулевой ставки налога НДС по экспортным операциям и для получения права на вычеты НДС у налогоплательщика появляется только в том случае, если экспортные

операции имеют фактическое подтверждение. То есть экспортер должен доказать, что товары реально пересекли границу Российской Федерации. Факт вывоза товаров подтверждается таможенными органами.

Кроме этого, налогоплательщик имеет право применять нулевую ставку и в отношении работ и услуг, которые непосредственно связаны с производством и реализацией экспортных товаров. К таким услугам относятся услуги по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, реализованных на экспорт. Нулевая ставка НДС по этим услугам может быть признана только при условии оказания вышеуказанных услуг российскими перевозчиками. Если же организация-экспортер воспользуется услугами иностранных перевозчиков, то эти услуги не будут считаться оказанными на территории Российской Федерации, а значит, НДС не облагаются.

Подтверждая право на нулевую ставку, налогоплательщик должен предоставить в налоговый орган документы, перечисленные в статье 165 НК РФ [4].

В налоговые органы нужно предоставить следующий пакет документов:

1. Контракт (копия контракта) организации-налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ.

2. Грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российской таможни, которая осуществила выпуск товаров в режиме экспорта, а также пометками пограничного таможенного органа РФ, в районе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ. Таким образом, в ГТД должны быть 2 штампа: «Выпуск разрешен» и «Товар вывезен полностью».

Однако, необходимо иметь в виду, что при реализации продукции в страны-участницы Таможенного союза, предстоит руководствоваться пунктом 2 ст.1 Протокола от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров

в Таможенном союзе»[9] в котором обозначен перечень документов, представляемых в налоговые органы совместно с налоговой декларацией для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость при экспорте товара. А это значит, что при реализации продукции в Казахстан, Беларусь, Армению и Киргизию грузовую таможенную декларацию оформлять нет необходимости.

3. Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов которые также должны быть с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ. Но при экспорте в страны Таможенного союза на транспортных/товаросопроводительных документах отметки российских таможенных органов не требуются.

4. Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное покупателем товаров. Данный документ используется при экспорте в страны Таможенного союза. Покупатель представляет это заявление в налоговый орган для проставления отметки об исполнении своих налоговых обязательств.

Также налоговые органы могут затребовать от налогоплательщика полный набор документов, подтверждающих реальные затраты, относимые на себестоимость экспортируемой продукции, НДС по которым организация предъявляет к возмещению из бюджета.

Срок подготовки и представления этих документов ограничен 180 днями, начиная с даты помещения товара под таможенный режим экспорта. Такая норма зафиксирована в пункте 9 статьи 165 НК РФ.

В статье 176 НК РФ описан общий порядок возмещения НДС. Этот порядок распространяется и на налогоплательщиков-экспортеров, и на организации, реализующие продукцию на внутреннем рынке.

Процедура возмещения НДС состоит из несколько этапов. В первую очередь организация должна подать в налоговую инспекцию декларацию по НДС с отражением в ней суммы налога, заявленного к возмещению из

бюджета. Вместе с декларацией в налоговую инспекцию подается заявление о возврате НДС, предъявленного к возмещению, на расчетный счет организации или же заявление о зачете НДС в счет предстоящих платежей по этому или другим федеральным налогам. Форма заявления не унифицирована и может быть составлена в произвольной форме.

По получении декларации, налоговая инспекция проводит камеральную проверку. Если в ходе проверки налоговая инспекция не обнаружит никаких нарушений, то в течение 7 дней после окончания проверки она должна принять решение о возмещении НДС и его возврате (зачете).

Если инспекция обнаружила нарушения, она составляет акт налоговой проверки (в течение 10 рабочих дней после ее окончания). Этот акт должен быть вручен представителю организации под расписку или передан иным способом. Организация имеет право направить свои возражения по результатам акта проверки в течение 15 дней после получения копии акта, а также участвовать в рассмотрении дела.

Кроме того, положительное решение о возмещении НДС из бюджета принимается только в случае, если у организации нет недоимки (задолженности) по НДС, иным федеральным налогам, а также по соответствующим штрафам и пеням.

Экспортный НДС возмещается в общем порядке, то есть только в том случае, если сумма «входящего» НДС, как по внутренним, так и по экспортным операциям будет превышать общую сумму налога, начисленную налогоплательщиком. В декларации вычеты НДС по внутренним и экспортным операциям отражаются в общей массе.

Если налогоплательщик не сумел подтвердить свое право на применение нулевой ставки НДС в 180-дневный срок, он обязан исчислить и уплатить его по ставке 10 или 18 процентов. Моментом определения налоговой базы будет считаться день отгрузки на экспорт. В дальнейшем, если налогоплательщик соберет необходимый пакет документов, подтверждающих

применение нулевой ставки НДС, то он может принять к вычету уплаченную в бюджет исчисленную сумму налога по неподтвержденному экспорту.

1.5.4 Раздельный учет «входного» НДС

Помимо доказательств обоснованности применения 0% ставки НДС, налогоплательщик должен обосновать и доказать размер налоговых вычетов. Статьей 171 НК РФ устанавливается право налогоплательщика на налоговые вычеты по НДС, уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг) на территории России с целью перепродажи или же использования в процессе производства. Таким образом, налогоплательщику необходимо доказать факт приобретения товаров (работ, услуг) для вышеуказанных целей, а также факт уплаты НДС по этим сделкам (т.е. предоставить доказательства оплаты продавцу стоимости товара, включающей в себя НДС).

В качестве доказательств надлежит представить правильно заполненные счета-фактуры по соответствующим товарам (работам, услугам). Помимо счетов-фактур, налоговой инспекцией могут быть затребованы договоры с поставщиками, платёжные поручения и иные документы.

Если налогоплательщик занимается экспортом продукции, то ему необходимо отдельно учитывать операции, облагаемые по ставке 0%. И кроме того ему нужно вести обособленный учет «входного» НДС по товарам (работам, услугам), которые используются в операциях, подлежащих обложению НДС по ставке 0%.

Обязанность налогоплательщика вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), потребленным для производства товаров (работ, услуг), реализация которых подлежит налогообложению по ставкам НДС 18, 10 и 0 процентов следует из пункта 10 статьи 165 НК РФ [4]. Методика ведения раздельного учета при совершении экспортных операций не предусмотрена законодательством, а значит, налогоплательщику необходимо самостоятельно разработать и закрепить её в учетной политике.

Ведение раздельного учета можно подтвердить:

- реестром учета экспортных операций;
- анализом счетов 68, 19 и открываемых к ним субсчетов;
- журналом проводок указанных счетов;
- бухгалтерскими справками;
- оборотно - сальдовыми ведомостями.

На сегодняшний день специалисты предложили следующие варианты ведения раздельного учета [10].

1. Суммы экспортного НДС подлежат учету на разных счетах и субсчетах бухгалтерского учета

Раздельный учет НДС по экспортным операциям выполняется путем учета этих сумм на отдельных субсчетах бухгалтерского учета. Например, к счету 19 «Налог на добавленную стоимость» открывается субсчет 19.11 «Налог на добавленную стоимость по неподтвержденному экспорту». Для возмещения НДС налогоплательщику нужно подобрать под эти суммы конкретных поставщиков сырья, технические материалы, товары, услуги и работы и конкретные счета-фактуры.

2. Раздельный учет предстоит учитывать на основании данных о фактически произведенных расходах по каждой экспортной операции.

Сумма «входящего» НДС по экспортным операциям, исчисляется от фактически реализованного количества продукции на экспорт, количества материалов, использованных при производстве этой продукции, и цен на эти материалы.

3. Ведение раздельного учета базируется на процентном отношении экспортной продукции к общему объему продукции.

Если у налогоплательщика нет возможности распределять «входной» НДС прямым способом, то он может воспользоваться методом, когда раздельный учет «входного» НДС между экспортными и неэкспортными операциями по всем производственным ресурсам ведется расчетным способом, и «входной» НДС распределяется между экспортными и

внутренними операциями в процентном отношении таких операций в данном периоде [11].

4. Раздельный учет основывается на пропорциональном отношении стоимости продукции, реализованной на экспорт к общей стоимости реализованной продукции.

Такой способ учета построен на определении отношения выручки от реализации продукции на экспорт к выручке от реализации продукции на внутреннем рынке. В этом случае сумма НДС из книги покупок за период отгрузки продукции на экспорт пропорционально распределяется на две части:

- НДС, относящийся к продукции, отгруженной на экспорт.
- НДС, относящийся к продукции, отгруженной на внутренний рынок.

На сегодняшний день ведение раздельного учета является достаточно трудоемким и несущим в себе множество вопросов. Многие, принимаемые к учету расходы оспариваются налоговыми инспекциями.

Наибольшие затруднения вызывает учет сумм «входящего» НДС по материальным ресурсам, использованным при производстве экспортируемой продукции. В идеале, «входящий» НДС по приобретенным материальным ресурсам, работам, услугам, использованным при производстве экспортируемой продукции, учитывают на отдельном субсчете к счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» на основании конкретных счетов-фактур в разрезе каждого наименования отгружаемой на экспорт продукции. В большинстве случаев предприятия-налогоплательщики не могут организовать такой учет в виду большой трудозатратности и неэффективности данного метода учета. А потому, в основном, используется метод распределения сумм НДС расчетным путем.

Также много споров в учете НДС вызывает вопрос о необходимости распределения «входящего» НДС по приобретенным основным средствам и нематериальным активам, используемым для производства экспортируемой продукции.

Еще одной важной проблемой становится порядок вычета НДС по общехозяйственным расходам в части, относящейся на экспортную отгрузку. В Налоговом Кодексе прямо не прописана обязанность налогоплательщика распределять «входящий» НДС между продукцией, продаваемой на экспорт и на внутреннем рынке. А потому предприятие –налогоплательщик вынужден разрабатывать и закреплять в учетной политике порядок распределения хозяйственных расходов. Организация может вообще не распределять общехозяйственные расходы на экспортируемую продукцию, либо может распределять расходы расчетным путем.

Вывод по главе.

В современных условиях рыночного экономического развития нашего государства, несомненно, большую роль играет внешнеэкономическая деятельность, направленная на импорт или экспорт товаров (работ, услуг). Как известно, основным регулятором торговли является рынок, однако в ряде случаев именно государство регулирует экономический сектор, что является вполне оправданным, поскольку это позволяет предотвратить попытки незаконного оборота запрещенных товаров, избегать утечки наукоемких технологий и технологий двойного назначения.

Внешнеэкономическая деятельность является одной из основных форм товарно-экономических связей Российской Федерации с иностранными государствами. А экспорт - это таможенный режим, при котором фирма вывозит товары за пределы России без обязательства об их ввозе обратно.

Налогообложение экспортных операций значительно отличается от налогообложения операций по реализации продукции, товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации. А при исчислении налогов по экспортным сделкам нужно руководствоваться, как и при осуществлении операций на территории России, Налоговым кодексом РФ.

2 Объект и методы исследования

Объектом исследования в данной выпускной квалификационной работе является налогообложение экспортной деятельности ООО «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь».

В связи с этим, методами исследования в данной работе будут:

- формально-догматический метод (или специально-юридический). Этот метод позволяет произвести внешнюю обработку материалов: сбор, аккумуляцию, классификацию и изучение. Здесь же используются такие способы, как изучение и разбор норм налогового законодательства, их описание, объяснение и толкование, кодификация, т. е. различные логические приемы изучения. С их помощью формируются определения, концепции, направления развития, исследуются понятия и категории.

- метод научного исследования. А именно, такие приемы, как анализ (разделение изучаемого объекта на отдельные элементы, например, налога НДС - на субъект и объект налогообложения, льготы, ставки и т. д., и изучение каждого из них по отдельности), синтез (объединение расчлененных и проанализированных элементов в единое целое), научная абстракция (отвлечение от второстепенных явлений, моментов, выделение главного в конкретном), индукция и дедукция.

- метод обращения к другим наукам, который заключается в использовании положений, выводов и приемов, разрабатываемых другими науками, например, бухгалтерским учетом, математикой, правом, информатикой, социологией, статистикой, экономической теорией, анализом хозяйственной деятельности, аудитом и др.

- метод сравнительного исследования. Сущность его заключается в сравнительном анализе, в том числе в анализе ретроспективных и отчетных финансовых показателей организации.

- экономико-статистический метод. Данный метод позволяет установить количественное влияние отдельных факторов на изучаемый результат, выявить главные факторы, обусловившие изменения в течении экономических процессов.

- аналитические, формально-логические и другие методы.

3 Расчеты и аналитика

3.1 Краткая информация о предприятии

Общество с ограниченной ответственностью «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» находится в г. Юрга по адресу ул.1-ая Железнодорожная, д.1.

Эта организация входит в состав Корпорации «ТехноНИКОЛЬ» - крупнейшего в России производителя кровельных, гидроизоляционных и утепляющих материалов.

Строительство завода в г.Юрга началось в 2006 году и уже в 2007 году была выпущена первая продукция.

«Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» - это динамично-развивающееся предприятие с современными и мощными производственными линиями. Предприятие занимается выпуском сразу трех видов строительных материалов – кровельных материалов, каменной ваты и экструзионного пенополистирола.

Исходя из того, что производство данных строительных материалов сильно различается как по технологии, так и по видам используемого сырья, организационная структура производства разделена по горизонтальному принципу – на каждом производственном подразделении имеется свой руководитель. Ему подчиняются производственные цеха, складское хозяйство, энергетическая служба, отдел снабжения данного подразделения.

Остальные службы предприятия: финансовая, железнодорожная и обслуживающая подчиняются по вертикальному принципу руководителю предприятия – генеральному директору.

Интересы предприятия во взаимодействии с государственными, контролирующими и проверяющими органами представляет также генеральный директор.

В данной выпускной квалификационной работе будет рассмотрена деятельность подразделения, производящего рулонные кровельные материалы.

Тип производства в данном подразделении – среднесерийный. Ассортимент выпускаемой продукции состоит из 60 наименований. Объемы выпускаемых партий кровельных материалов зависят от заявок потребителей. В целом производство работает круглосуточно с остановками на планово-предупредительные ремонты или перенастройку оборудования под другой вид продукции.

В рассматриваемом производственном подразделении функционируют 2 производственные линии, состоящие из размоточного узла, покровно-пропиточной ванны, узла охлаждения и намоточного станка. Далее продукция поступает на узел упаковки и транспортируется на склад.

Обе производственные линии были запущены в 2007 году. Степень использования проектной мощности – 70%.

Объем выпускаемой продукции по годам представлен на Рисунке 2.

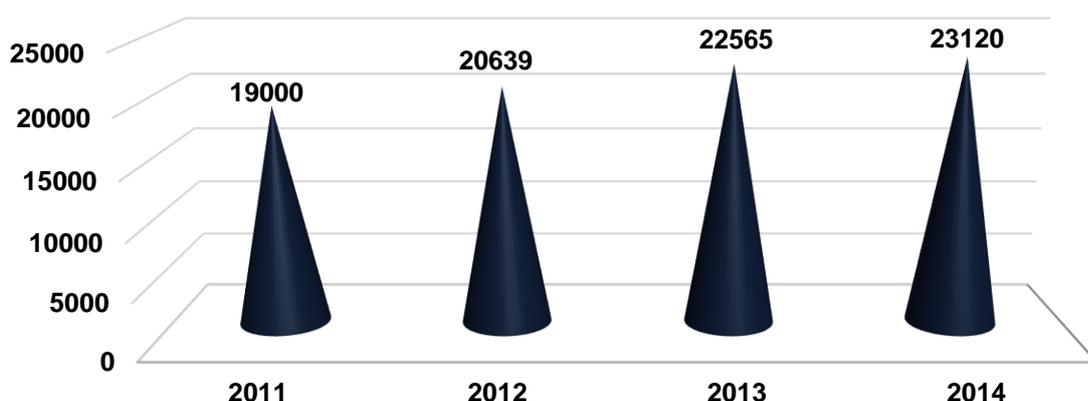


Рисунок 2 – Объем производства рулонных кровельных материалов в 2011-2014 гг. тыс.м²

Электропитание, водоснабжение и водоотведение в подразделении осуществляется от общей заводской линии.

Управление производством представлено на Рисунке 3.



Рисунок 3 – Структура управления рулонным производством

Средняя численность работников в данном подразделении составляет 85 человек. График работы – посменный.

Средняя заработная плата – 30 тысяч рублей.

Производительность труда – 272 тыс.м² на человека

Процент некондиционной продукции – 1%.

Объемы производства, суммы освоенных инвестиций и показатели рентабельности за прошедший период соответствуют плановым показателям.

Производство рулонных кровельных материалов находится в стадии жизненного цикла «Зрелость». Новые научно-технические разработки кровельно-изоляционных материалов ведут к тому, что в ближайшие 20 лет рулонные кровельные материалы не будут пользоваться спросом и постепенно исчезнут с рынка строительных материалов.

3.2 Финансовое положение предприятия

Рассмотрим финансовые показатели предприятия в 2013-2014 годах.

Основные финансовые коэффициенты, характеризующие платежеспособность предприятия, рассчитанные по данным баланса предприятия за 2013 год (Приложение А), отчета о финансовых результатах за 2013 год (Приложение Б), баланса предприятия за 2014 год (Приложение В), Отчета о финансовых результатах за 2014 год (Приложение Г), отражены в Таблице 1.

Таблица 1 – Основные финансовые коэффициенты, характеризующие платежеспособность предприятия

Наименование финансового коэффициента	Рекомендуемое значение	Формула	Расчетная формула по балансу
Коэффициент финансовой независимости	$\geq 0,5$	СК/ВБ	стр.1300 / стр.1700
Коэффициент финансовой зависимости	≤ 2	ВБ/СК	стр.1700 / стр.1300
Коэффициент концентрации заемного капитала	$\leq 0,5$	ЗК/ВБ	(стр.1400+стр.1500) / стр.1600
Коэффициент задолженности	≤ 1	ЗК/СК	(стр.1400+стр.1500) / стр.1300
Коэффициент общей платежеспособности	≥ 1	А/ЗК	(стр.1100+стр.1200) / (стр.1400+стр.1500)
Коэффициент инвестирования (вариант 1)	$> 0,25 < 1$	СК/ВА	стр.1300 / стр.1200
Коэффициент инвестирования (вариант 2)	> 1	(СК+ДО)/ВА	(стр.1300+стр.1400) / стр.1200

где, СК - Собственный капитал; ВБ - Валюта баланса; ЗК - Заемный капитал; А - Активы; ВА - Внеоборотные активы

Результаты расчетов финансовых показателей организации отражены в Таблице 2.

Таблица 2 – Результаты расчетов финансовых показателей в 2013 – 2014 гг.

Наименование финансового коэффициента	Рекомендуемое значение	2013 год	2014 год
Коэффициент финансовой независимости	$\geq 0,5$	0,019	0,046
Коэффициент финансовой зависимости	≤ 2	51	21,9
Коэффициент концентрации заемного капитала	$\leq 0,5$	1,02	0,95
Коэффициент задолженности	≤ 1	52,5	20,9
Коэффициент общей платежеспособности	≥ 1	0,98	1,05
Коэффициент инвестирования (вариант 1)	$> 0,25 < 1$	0,13	0,29
Коэффициент инвестирования (вариант 2)	> 1	0,12	0,31

Согласно проведенным расчетам в 2014 году показатели финансовой независимости, общей платежеспособности и инвестирования по сравнению с 2013 годом улучшились и достигли рекомендуемых значений. Это говорит о небольшой стабилизации финансового положения организации в 2014 году.

Рассчитаем показатели ликвидности организации.

Коэффициент текущей ликвидности - позволяет установить, в какой кратности текущие активы покрывают краткосрочные обязательства. Это главный показатель платежеспособности [12, стр.335-337].

Рекомендуемый показатель от 1 до 2.

Коэффициент текущей ликвидности определяется по формуле:

$$\frac{\text{Оборотные активы (строка 1200 Баланса)}}{\text{Краткосрочные кредиты и займы (строки 1510+1520+1550 Баланса)}} \quad (1)$$

2013 год.

$$\frac{304733 \text{ тыс. руб}}{2213902 \text{ тыс. руб} + 106448 \text{ тыс. руб}} = \frac{304733 \text{ тыс. руб}}{2320350 \text{ тыс. руб}} = 0,131$$

Значение коэффициента текущей ликвидности равное 0,131 свидетельствует о высоком финансовом риске, связанном с тем, что предприятие не в состоянии стабильно оплачивать текущие счета.

2014 год.

$$\frac{341781 \text{ тыс. руб}}{778617 \text{ тыс. руб} + 1275828 \text{ тыс. руб}} = \frac{341781 \text{ тыс. руб}}{2054445 \text{ тыс. руб}} = 0,166$$

Значение коэффициента текущей ликвидности равное 0,166 свидетельствует о высоком финансовом риске, связанном с тем, что предприятие не в состоянии стабильно оплачивать текущие счета. По сравнению с 2013 годом показатель улучшился на 0,035 единицы, но также остался ниже рекомендуемой нормы.

Коэффициент критической ликвидности - показывает какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет денежных средств, средств в краткосрочных ценных бумагах, а также поступлений по расчетам. Нормальное значение коэффициента: 08, желательно 1.

Коэффициент критической ликвидности определяется по формуле: [13]

$$\frac{\text{Финансовые вложения (строка } \mathbf{1240} \text{ Баланса)} + \text{Денежные средства (строка } \mathbf{1250} \text{ Баланса)} + \text{Дебиторская задолженность (строка } \mathbf{1230} \text{ Баланса)}}{\text{Краткосрочные заемные средства (строка } \mathbf{1510} \text{ Баланса)} + \text{Кредиторская задолженность (строка } \mathbf{1520} \text{ Баланса)} + \text{Прочие обязательства (строка } \mathbf{1550} \text{ Баланса)}} \quad (2)$$

2013 год.

$$\frac{11004 \text{ тыс. руб} + 68871 \text{ тыс. руб}}{2213902 \text{ тыс. руб} + 106448 \text{ тыс. руб}} = 0,034$$

Значение коэффициента критической ликвидности равно 0,034 единиц свидетельствует о высоком финансовом риске.

2014 год.

$$\frac{179 \text{ тыс. руб} + 89668 \text{ тыс. руб}}{778617 \text{ тыс. руб} + 1275828 \text{ тыс. руб}} = 0,044$$

Значение коэффициента критической ликвидности равно 0,044 единиц свидетельствует о высоком финансовом риске. По сравнению с 2013 годом показатель улучшился на 0,01 единицы, но также остался ниже рекомендуемой нормы.

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает способность предприятия расплачиваться по своим обязательствам с помощью наиболее ликвидных активов. Другими словами, абсолютная ликвидность характеризует краткосрочную платежеспособность предприятия. Данный коэффициент представляет собой отношение денежных средств (как самых ликвидных активов предприятия) к текущим обязательствам. Нормальное значение коэффициента – от 0,1 до 0,7.

Коэффициент абсолютной ликвидности рассчитывается по формуле:

$$\frac{\text{Финансовые вложения (строка } \mathbf{1240} \text{ Баланса)} + \text{Денежные средства (строка } \mathbf{1250} \text{ Баланса)}}{\text{Краткосрочные заемные средства (строка } \mathbf{1510} \text{ Баланса)} + \text{Кредиторская задолженность (строка } \mathbf{1520} \text{ Баланса)} + \text{Прочие обязательства (строка } \mathbf{1550} \text{ Баланса)}} \quad (3)$$

2013 год.

$$\frac{11004 \text{ тыс. руб}}{2213902 \text{ тыс. руб} + 106448 \text{ тыс. руб}} = 0,005$$

Значение коэффициента абсолютной ликвидности равно 0,005 единиц свидетельствует о низкой способности организации рассчитываться по наиболее срочным обязательствам.

2014 год.

$$\frac{179 \text{ тыс. руб}}{778617 \text{ тыс. руб} + 1275828 \text{ тыс. руб}} = 0,00008$$

Значение коэффициента абсолютной ликвидности равно 0,00008 единиц свидетельствует об абсолютной неспособности организации рассчитываться по наиболее срочным обязательствам.

Анализ ликвидности баланса подразумевает сравнение активов организации, которые скомпонованы по уровню ликвидности, с обязательствами по пассиву, которые также систематизированы по срокам их погашения. Ликвидность активов – это скорость превращения активов организации в денежные средства.

В зависимости от уровня ликвидности, активы организации можно разделить на следующие группы [13]:

1 Наиболее ликвидные активы (А1) – наличные и безналичные денежные средства организации + краткосрочные финансовые вложения (стр.1240+стр.1250);

2 Быстрореализуемые активы (А2) - дебиторская задолженность (стр.1230) + прочие активы (стр. 1260)

3. Медленно реализуемые активы организации (А3) - запасы + НДС по приобретенным ценностям + долгосрочные финансовые вложения (стр.1210+стр.1220+стр.1170+стр.1180);

4 Трудно реализуемые активы организации (А4) - внеоборотные активы - долгосрочные финансовые вложения (стр.1100-стр.1170-1180).

Пассивы по степени срочности их оплаты подразделяются на следующие группы:

1 Наиболее срочные пассивы (П1) - кредиторская задолженность, а также ссуды, не погашенные в срок (стр.1520);

2 Краткосрочные обязательства (П2) - краткосрочные заемные средства + прочие краткосрочные обязательства (стр.1510+стр.1550);

3 Долгосрочные обязательства (П3) - долгосрочные обязательства (стр.1400+стр.1530+стр.1540);

4 Постоянные пассивы (П4) - капитал и резервы (стр.1300).

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняется следующая система неравенств (соотношение текущих поступлений и платежей):

$$A1 > П1; A2 > П2; A3 > П3; A4 > П4$$

Анализ ликвидности баланса ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» за 2013 год-2014 год приведен в Таблице 3 и Таблице 4.

Таблица 3 - Анализ ликвидности баланса за 2013 год

Актив	Сумма, тыс.руб.	Пассив	Сумма, тыс.руб.	Платежные излишки (+) или недостатки (-)
	На 31 декабря 2013г.		На 31 декабря 2013г.	На 31 декабря 2013г.
A1	11004	П1	106448	-95444
A2	68876	П2	2213902	-2145026
A3	238397	П3	16947	221450
A4	1974520	П4	-44500	2019020
Баланс	2292797	Баланс	2292797	0

Таблица 4 - Анализ ликвидности баланса за 2014 год

Актив	Сумма, тыс.руб.	Пассив	Сумма, тыс.руб.	Платежные излишки (+) или недостатки (-)
	На 31 декабря 2014г.		На 31 декабря 2014г.	На 31 декабря 2014г.
А1	179	П1	1275828	-1275649
А2	89668	П2	778617	-688949
А3	258859	П3	17759	241100
А4	1822433	П4	98935	1723498
Баланс	2171139	Баланс	2171139	0

Анализ баланса за 2013-2014 годы показывает, что не выполняются первое и второе неравенство, а третье и четвертое выполняются, а следовательно невозможно полностью говорить о том, что баланс ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» является абсолютно ликвидным, т.е. сумма краткосрочной кредиторской задолженности предприятия превышает сумму располагаемых денежных средств и краткосрочных финансовых вложений, но, несмотря на это, предприятие является кредитоспособным.

Коэффициент автономии характеризует степень финансовой независимости организации. Показывает, насколько организация независима от кредиторов. Чем меньше значение коэффициента, тем в большей степени организация зависима от заемных источников финансирования, тем менее устойчивое у нее финансовое положение. Нормальное значение: 0,4-0,6.

Коэффициент автономии рассчитывается по формуле:

$$\frac{\text{Собственный капитал (строка 1300 Баланса)}}{\text{Валюта баланса (строка 1700 Баланса)}} \quad (4)$$

2013 год.

$$\frac{44500 \text{ тыс. руб}}{2292797 \text{ тыс. руб}} = 0,019$$

Значение коэффициента автономии равно 0,019 единиц свидетельствует о высокой зависимости деятельности компании от заемных средств.

2014 год.

$$\frac{98935 \text{ тыс. руб}}{2171139 \text{ тыс. руб}} = 0,046$$

Значение коэффициента автономии равно 0,046 единиц свидетельствует о высокой зависимости деятельности компании от заемных средств. По сравнению с 2013 годом показатель увеличился на 0,027 единиц. Это произошло благодаря получению прибыли в 2014 году.

Коэффициент маневренности – это соотношение между собственными оборотными средствами предприятия и его же капиталом. Нормальное значение находится в диапазоне 0,3-0,6.

Коэффициент маневренности рассчитывается по формуле:

$$\frac{\text{Собственный капитал (строка } \mathbf{1300} \text{ Баланса) – Внеоборотные активы (Строка } \mathbf{1100} \text{ Баланса)}}{\text{Собственный капитал (Строка } \mathbf{1300} \text{ Баланса)}} \quad (5)$$

2013 год.

$$\frac{-44500 \text{ тыс. руб} - 1988064 \text{ тыс. руб}}{-44500 \text{ тыс. руб}} = 45,68$$

Значение коэффициента равно 45,68 единиц свидетельствует о высоком риске неплатежеспособности из-за финансовой зависимости компании.

2014 год.

$$\frac{98935 \text{ тыс. руб} - 1829358 \text{ тыс. руб}}{98935 \text{ тыс. руб}} = 17,49$$

Значение коэффициента равно 17,49 единиц свидетельствует о высоком риске неплатежеспособности из-за финансовой зависимости компании. Однако по сравнению с 2013 годом данный показатель улучшился на 28,19 единиц, что произошло благодаря получению предприятием прибыли в 2014 году.

Вывод: Анализ финансового состояния организации за 2013-2014 годы показал, что предприятие находится в недостаточно устойчивом финансовом состоянии. На это указывают как расчетные значения различных показателей, так и визуальная оценка ликвидности и платежеспособности предприятия в 2013-2014 годах.

Платежеспособность предприятия можно повысить, если регулярно проводить различные мероприятия, которые устраняют причины и факторы снижения платежеспособности, а также способствующие повышению ликвидности активов. Это рост удельного веса оборотных активов в их составе, повышение доли ликвидности оборотных активов, ускорение оборачиваемости активов. Укрепить платежеспособность предприятия также можно снижая уровень дебиторской задолженности и проводя профилактику неплатежей. Всегда актуально усиление контроля за платежными потоками. В этих целях желательно составлять планы поступления и расходования денежных средств, вести платежный календарь.

3.3 Реализация товаров на экспорт на предприятии

В Корпорации ТехноНИКОЛЬ действует несколько производственных подразделений. В целях оптимизации деятельности производственные предприятия не занимаются реализацией продукции. Этим занимается торговая сеть и дилеры Корпорации. Реализацией продукции, производимой в сибирском и центральном регионе, занимается фирма ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные Системы». Юридически эта фирма зарегистрирована в Москве.

Однако для более тесного сотрудничества с производственными подразделениями в каждом городе, где открыто производство открывается филиал фирмы, реализующей товар.

В г. Юрге открыт Юргинский филиал ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные Системы».

Алгоритм работы между ООО Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные Системы» следующий. ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные Системы» арендовало у ООО Завод «ТехноНИКОЛЬ - Сибирь» земельные участки для хранения товара. Ежедневно производственное подразделение продает всю изготовленную продукцию торговой фирме. Таким образом вся готовая продукция сразу же попадает на склады ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные Системы».

Приобретенный товар учитывается на счете 41 «Товары», а НДС по товарам учитывается на счете 19 «НДС, по приобретенным ценностям» [14, С. 447].

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Д 41 «Товары» К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
на сумму приобретенных товаров без НДС

Д 19 «НДС, по приобретенным ценностям» К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на сумму НДС по приобретенным товарам.

ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные Системы» (далее ТН-СС) находит покупателей за рубежом. Ведется подготовительная и преддоговорная работа, в результате которой подписывается Контракт (Приложение Д) с покупателем. В процессе договорной работы с покупателем сразу подписывается соглашение из какого филиала будет вывозиться продукция.

Когда покупатель-экспортер оплачивает товар, информация об этом поступает в тот филиал ТН-СС, с которого будет производиться отгрузка.

Оплата товара отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

Д 51 «Расчетные счета» К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В случае оплаты товара в иностранной валюте делается следующая проводка:

Д 52 «Валютные счета» К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Затем покупатель с доверенностью приезжает в указанный ему филиал и получает необходимый товар. Оформляется пакет документов на реализацию и перемещение товара – счет-фактура (Приложение Е), товарная накладная (Приложение Ж), транспортная накладная (Приложение И), международная товарно-транспортная накладная СМR (Приложение К).

По совершении операций реализации товара на экспорт ТН-СС, как и любой продавец товаров на экспорт, не отражает счет-фактуры по этой реализации в книге продаж в день совершения реализации, а ждет подтверждающие документы от покупателя.

Для отражения выручки от продажи экспортных товаров в бухгалтерском учете делается следующую запись:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К 90 «Продажи» субсчет «Выручка» – отражена выручка от продажи экспортных товаров [14, стр.462].

При получении от покупателя правильно оформленного заявления о ввозе товара и уплате косвенных налогов (Приложение Л) подготавливается пакет документов, подтверждающих реальность экспортных поставок. В него входит:

1 Контракт организации-налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ.

2 Копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов.

3 Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное покупателем товаров. Покупатель представляет это заявление в налоговый орган для проставления отметки об исполнении своих налоговых обязательств.

В том отчетном периоде, в котором подготовлен пакет подтверждающих документов, но не позднее 180 дней после отгрузки товара, в книге продаж делается запись о произведенной реализации (Приложение М).

Ежемесячно филиал ТН-СС делает расчет объемов реализованного товара в общей массе и на экспорт в отдельности. Выводится процентное соотношение экспортной отгрузки по каждому контракту для расчета площади арендуемой земли и дальнейшему принятию этих сумм к учету.

Также по каждому контракту вычисляется ассортимент и объем реализованного товара. Подбирается ряд счетов-фактур, по которым приобреталась реализованная продукция. Зачастую объемы реализованной на экспорт продукции оказываются меньшими по сравнению с объемами приобретенных товаров. В таком случае из счет-фактуры выбирается не вся сумма. На рассчитанные суммы исчисляется входной НДС, и переносится на счет 19.4 для более точного отражения входного НДС по экспортным операциям.

Когда собран пакет подтверждающих документов по экспортным операциям, в этот же отчетный период принимаются к вычету суммы НДС, уплаченные при приобретении этого товара. В книге покупок (Приложение Н) отражаются счет-фактуры на приобретение товара.

Рассмотрим на примере, как отражаются в бухгалтерском учете все вышеперечисленные операции.

В период с марта 2013 года по сентябрь 2013 года ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» приобретало у ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» кровельные материалы.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

Д 41 К 76 – 606588,80 руб – стоимость приобретенных товаров без НДС

Д 19.4 К 76 – 109185,99 руб – НДС на стоимость приобретенных товаров.

Д 76 К 51 – 715774,82 руб – оплачен приобретенный товар.

Кроме приобретенных товаров ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» получило счет-фактуры от «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» за субаренду земельного участка.

Данные услуги отражены следующими проводками:

Д 44 К 76 – 213,61 руб – стоимость субаренды земельного участка без НДС

Д 19.4 К 76 – 38,44 руб – НДС на стоимость субаренды

Д 76 К 51 – 252,05 руб – оплачены приобретенные услуги.

Также в указанный период времени отделение Сберегательного банка оказывало ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» услуги по валютному контролю по экспортному контракту. Сберегательным банком были выставлены счет-фактуры, которые были оплачены.

Эти операции отражены следующими бухгалтерскими проводками [14, стр.463]:

Д 44 К 76 – 741,55 руб – услуги валютного контроля без НДС

Д 19.4 К 76 – 133,48 руб – НДС по оказанным услугам

Д 76 К 51 – 875,03 руб – оплачены услуги Сберегательного банка.

Таким образом за весь период на счетах были «собраны» следующие суммы:

Д 19.4 – 109357,91 руб

Д 41 – 606588,80 руб

Д 44 – 955,16 руб.

В период с июля 2013 года по сентябрь 2013 года покупатель ТОО «Кровельный мастер» оплатил товар и вывез его арендованным транспортом.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

Д 51 К 62 – 875033,05 руб – поступили денежные средства на расчетный счет согласно контракта в рублевом эквиваленте.

Д 62 К 90.1 – 875033,05 руб – отражена выручка от реализации товара

Д 90.2 К 41 – 606588,80 руб – отражена себестоимость отгруженного товара.

Д 90.2 К 44 – 955,16 руб – отражена себестоимость полученных услуг.

Д 90.9 К 99 – 267489,09 руб – отражена валовая прибыль по данному контракту.

В течение 180 дней после реализации товара предприятие собирает пакет документов, подтверждающих реальность экспортной реализации и предоставляет их в налоговую инспекцию.

В этот период в бухгалтерском учете делается проводка:

Д 68.2 К 19.4 – 109357,19 руб – сумма «входящего» НДС предъявлена к возмещению.

В случае положительного заключения камеральной проверки по предоставленным документам и удовлетворения требований предприятия к налоговой инспекции на расчетный счет предприятия поступит сумма «входящего» НДС.

В бухгалтерском учете будет оформлена следующая проводка:

Д 51 К 68.2 – 109357,19 руб. – сумма «входящего» НДС перечислена на р/счет предприятия.

3.4 Оформление документов для экспортной реализации

Рассмотрим оформление документов по экспортной реализации более подробно.

Контракт (Приложение Д)

Основные условия, которые должны присутствовать во внешнеторговом контракте [15]:

1 Определение сторон и предмета контракта.

Текст контракта начинается с преамбулы, в которой указывается полное юридическое наименование сторон, заключивших договор. Традиционно первым указывается наименование продавца и вторым – наименование фирмы покупателя. Наименование партнера, указанного в преамбуле должно соответствовать указанному в разделе «Юридические

адреса сторон». Также в преамбуле целесообразно указать не только юридических лиц, являющихся сторонами сделки, но и их конкретных представителей и их полномочий на подписание данного контракта. Обязательно указание в контракте место и дата заключения контракта.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) все значимые данные указаны.

Предметом контракта могут быть продажа и поставка того или иного товара, оказание каких-либо услуг, а также передача того или иного вида технологии. Поэтому в соответствующей статье контракта в краткой форме определяется вид внешнеторговой сделки (купля продажа, аренда, подряд), а далее указывается сам объект операции.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) предметом контракта являются строительные материалы. Ассортимент строительных товаров согласовывается сторонами отдельно в приложениях к Контракту.

2 Количественные и качественные характеристики предмета контракта

При определении количества товара в контракте стороны должны согласовать единицу измерения количества, систему мер и весов, порядок установления количества товара.

Количество товара в контракте определяется единицами веса, объема, длины, в штуках и т.д. Выбор единиц измерения зависит от характера самого товара и сложившейся практики международной торговли.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) количество строительных товаров согласовывается сторонами отдельно в приложениях к Контракту.

Пункт «Качество товара» обязателен для каждого контракта. Согласно торговым обычаям некоторых стран, контракты, в которых отсутствует оговорка о качестве товара, могут быть признаны недействительными.

В статье «Качество товара» стороны могут также предусмотреть метод проверки качества продавцом, а также вид документа, подтверждающего соответствие качества поставленного товара контрактным требованиям.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) в п.2.1 прописано, что качество товара соответствует техническим условиям предприятия-изготовителя. В реальности с каждой партией товара покупателю представляется паспорт качества на отгруженную продукцию.

3 Срок и дата поставки

Срок поставки – согласованные сторонами и предусмотренные в контракте временные периоды, в течение которых продавец должен передать предмет сделки покупателю. При этом предмет сделки может быть поставлен как единовременно, так и в течение какого-то периода по частям. При единовременной поставке стороны указывают один срок поставки, при поставке в течение какого-то определенного периода – сроки поставки для каждой партии.

Во внешнеторговой практике наиболее широко используют календарные периоды для определения сроков поставки (месяц, квартал). Довольно редко в качестве срока поставки фиксируется определенная календарная дата.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) в п.3.3 зафиксировано, что сроки поставки указываются Поставщиком в счете на оплату или в спецификации. Если Покупатель оплачивает этот счет или подписывает спецификацию – это значит, что он согласен с условиями поставки.

4 Базисные условия поставки

При заключении внешнеторговой сделки партнеры должны четко распределить между собой многочисленные обязанности, связанные с доставкой товара от продавца к покупателю (транспортировка, страхование в пути, оформление таможенных документов и т. п.). Каждая из этих обязанностей предполагает различные расходы; при транспортировке товара существует также риск, связанный с его порчей или потерей.

Для унификации понимания прав и обязанностей сторон контракта и были разработаны базисные условия поставки, которые определяют обязанности продавца и покупателя по доставке товаров, устанавливают

момент перехода риска случайной гибели или порчи товара с продавца на покупателя.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) в п.3.1 зафиксировано, что Базисом поставки является FCA Инкотермс 2010. Это значит, что товар доставляется перевозчику покупателя. Другими словами, Покупатель высылает к Поставщику автомобиля перевозчика для погрузки товара.

5 Цена товара

Цена в контракте указывается в денежных единицах определенной валюты за количественную единицу на согласованном базисе поставки. Выбор единицы изменения, за которую устанавливается цена, определяется характером товара и практикой, которая сложилась на мировом рынке при торговле данным товаром.

В контракте цена устанавливается:

-за количественную единицу товара, например, за единицу массы, площади, объема, за штуку, комплект и др.;

-счетную единицу, например, за десяток, дюжину и др.;

-весовую единицу, исходя из базисного содержания основного вещества в товаре, а также исходя из колебания натурального веса, содержания посторонних примесей и влажности.

Если по одному контракту поставляются товары разного качества и ассортимента, то цена устанавливается отдельно за единицу товара каждого вида, сорта или марки. В таких случаях цены на товары указываются в приложениях к контракту – спецификациях, которые являются неотъемлемой частью контракта.

В контракте могут применяться различные цены:

-твердая цена;

-цена с последующей фиксацией;

-скользящая цена.

Твердая цена вносится в контракт после согласования между сторонами на переговорах и не подлежит изменению в ходе исполнения контракта.

При установлении в контракте цены с последующей фиксацией покупателю может быть предоставлено право выбора момента фиксации цены в течение срока исполнения сделки с оговоркой, какими источниками информации о ценах ему следует пользоваться для определения уровня цены.

Скользкая цена предусматривает фиксацию исходной (базисной) цены в контракте, которая в течение исполнения соглашения может измениться по согласованному сторонами методу при изменении ценообразующих элементов.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) цена строительных товаров согласовывается сторонами отдельно в приложениях (спецификациях) к Контракту.

6. Условия платежа

Условия платежа устанавливают вид валюты платежа, способ и порядок расчетов за поставленный товар, перечень документов, представляемых к оплате, и защитные меры против необоснованной задержки платежа либо других нарушений платежных условий контракта.

Условия платежа устанавливают, на какой стадии движения товара производится его оплата и будет ли она совершаться одновременно или несколькими взносами.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) зафиксировано что оплата производится по безналичному расчету в российских рублях с обязательным указанием в платежном поручении номера и даты Контракта. В случае неуказания или неточного указания этих данных Покупатель через банковскую систему осуществляет уточнение к платежу. В этом случае Поставщик имеет право задержать поставку товара до уточнения платежа.

7 Порядок отгрузки и условия сдачи приемки

Для удобства покупателя в контракте дается описание отгрузочных инструкций и указывается на обязанность продавца уведомить покупателя о готовности товара к отгрузке и о произведенной отгрузке. В контракте также определяется срок, исчисляемый числом дней до начала поставки, в течение которого продавец должен уведомить покупателя о предполагаемой дате отгрузки.

При контрактных поставках большую роль играет сдача приемка товара. В результате сдачи приемки покупатель получает возможность распоряжаться товаром, а продавец считается выполнившим свои обязательства.

В контракте стороны устанавливают порядок сдачи приемки, а именно:

- вид сдачи приемки;
- место и сроки сдачи приемки;
- способы сдачи приемки товара по количеству;
- способы сдачи приемки по качеству.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) указывается, что Поставщик осуществляет погрузку Товара своими силами в машины перевозчика. Отсутствие сопроводительных перевозочных документов – CMR – является основанием к отказу от погрузки. Приемка товара по количеству осуществляется Покупателем на основании CMR.

8 Рекламации и санкции

В контракте устанавливают порядок предъявления рекламаций; сроки, в течение которых рекламации могут быть заявлены; права и обязанности сторон в связи с представлением рекламаций; способы урегулирования рекламаций.

В контракте оговариваются и санкции, которые могут быть применены к сторонам в случае нарушения сроков поставки или сроков и условий платежа.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) указано, что претензию по качеству Товара Поставщик обязан рассмотреть в течение 14 дней. Если ответа не последовало, это означает что Поставщик признал претензию.

9 Штрафные санкции

Контракт обычно предусматривает целый ряд штрафных санкций, с помощью которых покупатель стремится стимулировать продавца в своевременном исполнении обязательств и компенсировать свои возможные потери. Штрафные санкции обычно возрастают в зависимости от длительности нарушения обязательств (просрочка и т. д.).

Наряду со штрафными санкциями контракт может предусматривать право сторон на взыскание убытков, причем такие взыскания не освобождают от выполнения обязательств по контракту.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) количество строительных товаров согласовывается сторонами отдельно в приложениях к Контракту.

10 Форс мажорная и арбитражная оговорки в контрактах

Практически все контракты купли продажи содержат статью, которая разрешает переносить срок исполнения договора или вообще освобождает стороны от полного или частичного выполнения обязательств по договору в случае наступления определенных обстоятельств, которые обычно именуется форс мажорные, или обстоятельствами непреодолимой силы.

11 Прочие условия

Каждый контракт имеет свои особенности, которые обязательно должны быть учтены при его заключении.

В рассматриваемом Контракте (Приложение Д) прочие условия заключаются в требовании Продавца предоставить оригинал Заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с пометкой налоговой инспекции Покупателя.

Счет-фактура на реализацию товара (Приложение Е)

Указанная счет-фактура оформлена в соответствии с требованиями законодательства. Имеющиеся особенности объясняются следующими фактами [4].

ИНН/КПП продавца – ИНН указан по месту юридической регистрации фирмы. КПП – по месту фактического нахождения филиала.

В графе 7 табличной части указывается налоговая ставка – 0%.

Подписывают счет-фактуру руководитель и главный бухгалтер или же иное уполномоченное лицо. В нашем случае счет-фактуру подписывает другой сотрудник, действующий по приказу руководителя организации. О чем в счет-фактуре делается пометка.

Товарно-транспортная накладная CMR (Приложение К).

В деле международных автоперевозок нет более значимой бумаги, чем международная накладная CMR. Этот документ, по сути, является подтверждением договора между тремя сторонами: отправителем, перевозчиком и получателем.

Товарно-транспортная накладная CMR является унифицированным документом и бланком строгой отчетности.

Далее рассмотрим Инструкцию по заполнению CMR.

Заполняет отправитель:

Пункт 1: указывается полное наименование и юридический адрес отправителя груза.

Пункт 2: указывается полное наименование получателя груза и почтовый или юридический адрес.

Пункт 3: место разгрузки груза - указывается адрес доставки груза. Если в справке заполнен этот пункт, перевозчику независимо от страны принадлежности, разрешается перемещаться по территории России без каких-либо других товарно-транспортных документов.

Пункт 4: место и дата погрузки груза - указывается город, страна и дата погрузки.

Пункт 5: прилагаемые документы - указываются документы, прилагаемые к CMR (счет-фактуры, сертификаты и др.).

Пункты 6-9: указываются количество грузовых мест, наименование груза и род упаковки. При большом количестве наименований возможно указание объединенного названия со ссылкой «расшифровку смотри в инвойсе». При наличии большого количества наименований желательно указывать расшифровку веса по каждому коду ТН ВЭД.

Пункт 10: статистический код - указываются коды ТН ВЭД по каждой группе товаров.

Пункт 11: указывается вес брутто.

Пункт 12: указывается объем груза, заполняется обычно в случае перевозки сборных грузов. В остальных случаях - необязательно.

Пункт 13: указываются полные реквизиты таможенного терминала, на который должен быть доставлен груз для таможенной очистки.

Пункт 14: возврат - заполняется при контейнерных перевозках. Указывается адрес контейнерного депо, куда должен быть возвращен контейнер после таможенной очистки и разгрузки груза.

Пункт 15: указываются условия поставки товара по ИНКОТЕРМС.

Заполняет перевозчик:

Пункт 16: полные реквизиты транспортной компании, ставится штамп или печать перевозчика.

Пункт 17: заполняется в случае, если перевозка осуществляется с перегрузом с одного транспортного средства на другое. Обычно указываются реквизиты экспедитора, который контролирует данную перевозку.

Пункт 18: оговорки и замечания перевозчика - могут быть указаны любые замечания или уточнения перевозчика относительно груза (качество упаковки, температурный режим и др.).

Пункт 22: указываются точное время и дата прибытия транспортного средства под погрузку (указывается по факту прибытия на погрузку), ставится штамп или печать отправителя.

Пункт 23: водители и номер путевого листа, ставится штамп или печать первого перевозчика.

Пункт 25: регистрационный номер тягача и/или прицепа транспортного средства перевозчика.

Пункт 26: марка тягача

Заполняет получатель:

Пункт 24: указываются точное время и дата прибытия транспортного средства под разгрузку (указывается по факту прибытия на разгрузку), ставится печать получателя.

В рассматриваемой товарно-транспортной накладной CMR (Приложение К) все вышеперечисленные пункты заполнены в соответствии с инструкцией.

Наибольший интерес для бухгалтера имеет пункт 24 накладной в котором фиксируется дата получения груза Покупателем. Именно с этой даты начинается отсчет 180-ти дневного срока предоставления документов, подтверждающих реальность экспортной поставки.

Накладная оформляется в 5 экземплярах для всех заинтересованных сторон.

Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (Приложение Л).

При импорте товаров в Казахстан обязательным условием успешного завершения сделки является получение заявления о ввозе товаров и об уплате НДС с отметкой налогового органа.

Заявление представляется покупателем-налогоплательщиком в налоговый орган по месту постановки на учет на бумажном носителе в четырех экземплярах и в электронном виде.

Один экземпляр Заявления остается в налоговом органе.

Три экземпляра с отметкой налогового органа о полной уплате НДС (освобождении от обложения НДС) и (или) акцизов возвращаются налогоплательщику. Один из возвращенных экземпляров предназначен для

самого налогоплательщика, а два - для иностранного налогоплательщика государства - члена Таможенного союза, с территории которого вывезены товары.

Заявление состоит из трех разделов и приложения к нему. Первый и третий разделы Заявления и приложение к нему заполняет налогоплательщик, второй раздел - налоговый орган.

Рассмотрим данное заявление более подробно (Приложение Л)

В первом разделе отражаются:

- наименование, местонахождение, регистрационные данные покупателя и продавца;
- данные о контракте и отгрузочных документах;
- товар, его единицы измерения, количество, стоимость и дата перехода права собственности;
- сумма начисленного НДС.

Первый раздел подписывается руководителем и главным бухгалтером покупателя-экспортера.

Второй раздел заполняется налоговым органом, в котором зарегистрирован покупатель-экспортер.

Здесь делается отметка о регистрации заявления и фиксируется уплаченная сумма НДС. Раздел подписывается представителем налогового органа.

Третий раздел Заявления заполняется только в следующих случаях:

- Операции по реализации товаров не облагаются НДС (акцизами) в государстве продавца, так как это государство не является местом реализации товаров;
- Товары реализуются через посредника (комиссионера, поверенного либо агента).
- Ввоз товаров на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза на основании договора между российской

организацией и налогоплательщиком государства, не являющегося членом Таможенного союза.

В рассматриваемой ситуации сделка не подпадает ни под одну из вышеперечисленных категорий.

Приложением к Заявлению являются накладные СМР.

Книга продаж (Приложение М).

Книга продаж оформляется на каждый отчетный период – квартал. В ней в хронологическом порядке отражаются все счет-фактуры по реализации продукции. Счет-фактуры по экспортным операциям отражаются по мере сбора пакета документов, подтверждающих реальность экспорта, но не позднее 180 дней после реализации.

В книге продаж в графе 4 табличной части отражаются суммы всех продаж включая НДС. В графе 5а – суммы продаж, облагаемых НДС по ставке 18%. В графе 5б – суммы начисленного НДС по ставке 18%. В графе 7- суммы экспортных продаж, облагаемых по ставке - 0%. Графа 4 равняется сумме граф 5а,5б,6а,6б,7,8а,8б,9.

Книга покупок (Приложение Н).

Книга покупок оформляется на каждый отчетный период – квартал. В ней отражаются все счет-фактуры, по которым организация планирует получить возмещение по «входному» НДС в данном отчетном периоде.

В тот отчетный период, в котором организация подготовила пакет документов, подтверждающий реальность экспортной реализации, она имеет право предъявить к возмещению «входной» НДС по товарам, реализованным на экспорт. Кроме того, к возмещению принимаются и «входной» НДС, относящийся к экспортным реализациям.

В нашем случае был подготовлен пакет подтверждающих документов за 4 квартал 2013 года. А значит и «входной» НДС по этой реализации будет отражен в книге покупок за 4 квартал 2013 года.

3.5 Проблема «раздельного учета» НДС

Продажа готовой продукции от «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» в собственность «ТехноНИКОЛЬ – Строительные Системы» позволила частично решить проблемы раздельного учета производственных, общехозяйственных и общепроизводственных расходов для подтверждения «входного» НДС по товарам реализуемым на экспорт.

Однако трудоемкость учета «входящего» НДС по приобретенным товарам изменилась не сильно.

Покупка готовой продукции на ООО «ТН-СС» происходит ежедневно в достаточно большом ассортименте (всего около 120 наименований), а значит ежедневно приходится товар по нескольким счетам-фактурам. Реализация сторонним организациям, дилерам и партнерам также оформляется ежедневно. На экспорт отгружается около 8% общего объема реализации.

В учете и обработке документов по готовой продукции и НДС участвуют несколько человек.

Один бухгалтер ведет учет поступающей и реализуемой продукции по счету 41. По результатам месяца он обобщает информацию о реализации в Россию и за рубеж, рассчитывает объемы этих реализаций и их процентное соотношение. Ведет книгу продаж. Следит за своевременным и правильным отражением экспортных реализаций в ней.

Бухгалтер, осуществляющий учет общехозяйственных (счет 26), коммерческих (счет 44) и прочих (счет 91) затрат определяет процентное соотношение вышеуказанных расходов для их распределения между реализацией по России и на экспорт. Все расходы, отнесенные на экспорт, распределяются между покупателями-экспортерами.

Третий бухгалтер ведет учет «входящего» НДС на счете 19. На основании расчетов первого бухгалтера он вычисляет соотношение входящего НДС между реализацией по России и за рубеж. Подбирает «входящие» счета-фактуры для подтверждения приобретения товара, реализованного на экспорт

каждому из покупателей-экспортеров. Подготавливает пакеты документов для камеральных проверок налоговых органов. При необходимости участвует в судебных процессах, и ведет иную деятельность, направленную на возмещение НДС из бюджета.

Так же в отделе снабжения один из менеджеров проверяет правильность подготовки подтверждающего пакета документов, следит за сроками, отведенными на подготовку документов и работу с таможенными органами и покупателями.

Кроме того, в работе с экспортными отгрузками задействован юрист предприятия так как, учитывая дефицит денежных средств в бюджете страны, налоговые органы изыскивают любые формальные причины для того чтобы отказать в возмещении НДС. Зачастую камеральные проверки по возмещаемому НДС перерастают в полноценные камеральные проверки всей деятельности организации с начислением дополнительных сумм налогов, штрафов и пени [16]. Для оспаривания «обнаруженных» налогов организации приходится тратить время и деньги на отстаивание своих прав и интересов в суде.

Вывод:

1 Как видим, проблем с учетом «экспортного НДС» у бухгалтерии достаточно много. И наибольшие из них возникают в связи с обязанностью ведения раздельного учета НДС по расходам, понесенным по обычной и экспортной деятельности. Это требование влечет за собой много рутинной работы по поиску, подбору, регистрации, копированию, сшиванию и учету большого количества документов. И чем больше у организации контрактов с покупателями-экспортерами, тем больше возникает бумажной работы.

2 Вторая крупная проблема связана с камеральными проверками налоговых органов. Дополнительные камеральные проверки налоговых органов, инициированные с целью отказа в возмещении «входного» НДС, также создают дополнительную работу всей бухгалтерии предприятия, а также юридическому отделу и руководству организации.

4 Результаты проведенного исследования

Одним из способов упростить учет в организации при разовых поставках продукции за рубеж – обратиться к специализированным организациям, которые за небольшую плату оформят все необходимые документы и решат проблемы с возмещением НДС.

Если же организация реализует товар за рубеж на постоянной основе есть смысл открыть фирму, которая будет заниматься только экспортными поставками. Этот способ выглядит наиболее подходящим в условиях работы ТехноНИКОЛЬ.

Для оптимизации механизма возмещения НДС по экспортным операциям предлагается зарегистрировать новое юридическое лицо, например, «ТехноНИКОЛЬ-Экспорт» (далее ТН-Экспорт). Для работы этой фирмы необходимы 2 бухгалтера и менеджер отдела сбыта.

Алгоритм работы новой фирмы предлагается следующий.

ТН-Экспорт арендует у «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» часть земельного участка для отдельного хранения продукции, предназначенной на экспорт. Это позволит покупателям-экспортерам более быстро загружать продукцию в автомобили, так как не нужно будет в процессе погрузки большого ассортимента продукции перемещаться по территории завода от одной продукции к другой. Кроме того, учет и инвентаризация отдельно стоящей продукции будут проходить быстрее.

ТН-Экспорт заранее будет знать о количестве, ассортименте и времени отгрузки товара каждому из покупателей-экспортеров, так как эта информация аккумулируется при заключении контракта с покупателем, получении от него денежных средств и предварительной заявки на отгрузку. Имея эти сведения ТН-Экспорт своевременно и в необходимом объеме приобретает продукцию у производственного подразделения. Затребованная продукция перемещается на арендованную территорию и ожидает там покупателя.

Проблема ведения отдельного учета НДС решится у ТН-Экспорт достаточно просто, так как продукция будет приобретаться строго в объеме и ассортименте, указанных в контракте покупателя.

Для этого один из бухгалтеров будет приходить товар и оформлять его реализацию в разрезе каждого контракта покупателя. И соответственно работа по подбору и поиску необходимых документов будет решена. Этот же бухгалтер может заниматься учетом «входящего» НДС.

Второй бухгалтер будет отслеживать сроки подготовки подтверждающих документов, запрашивать необходимую информацию у покупателей, подготавливать пакеты на возмещение НДС и вести работу по подготовке документов для камеральных проверок налоговых органов.

Время и количество «расширенных» камеральных проверок сократится, так как однотипные операции приобретения и реализации товаров не вызовут особого интереса у налоговых инспекций. Это поможет уменьшить количество обращений в судебные органы для защиты интересов организации.

Специализация сотрудников этой фирмы только на экспортных поставках сделает их более производительным и опытным в решении однотипных задач.

Менеджер отдела сбыта, возможно работающий по совместительству, будет заниматься поиском потенциальных покупателей и заключением контрактов с уже имеющимися экспортерами.

Кроме вышеуказанных «плюсов» оптимизации учета и упрощения возмещения НДС, фирма-экспортер получит дополнительный доход в виде возмещенного НДС. Объяснить этот экономический эффект можно примером из подраздела 3.3 «Реализация товаров на экспорт на предприятии» данной ВКР.

Фирма приобретает у производителя товар на сумму 715774,82 руб. (в том числе НДС – 109185,99 руб.) и продает этот товар покупателям на сумму 875033,05 руб. Результаты реализации российским покупателям и покупателям-экспортерам будут различными. Рассмотрим их.

Реализация покупателям-экспортерам, НДС – 0%.

$715774,82 - 109185,99 = 606588,83$ руб - себестоимость товара.

$875033,05 - 606588,83 = 268444,22$ руб – валовая прибыль по экспорту.

Таким образом прибыль составит -268444,22 руб.

Плюс 109185,99 руб. – возмещенный из бюджета НДС- на эту сумму увеличатся активы организации в виде «свободных» денежных средств.

Реализация того-же товара российскому покупателю, НДС-18%.

$875033,05 - 133479,62 = 741553,43$ руб – стоимость проданного товара без НДС

$741553,43 - 606588,83 = 134964,60$ руб. – валовая прибыль

Таким образом прибыль составит 134964,60 руб.

$134964,60 - 109185,99 = 25778,61$ руб. – возмещенный из бюджета НДС.

Как видим из вышеприведенных примеров реализация товара на экспорт приведет к увеличению прибыли на 133479,62 руб (268444,22 руб – 134964,60 руб) и увеличению активов организации в виде «свободных» денежных средств на 83407,38 руб (109185,99 руб – 25778,61 руб).

Вывод.

Таким образом, применив предложенные мероприятия, можно достичь следующих результатов:

- 1 Ускорится процесс погрузки продукции экспортерам, что приведет к общей привлекательности организации как продавца;
- 2 Облегчится работа бухгалтеров «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» за счет уменьшения нагрузки и объема обрабатываемых документов;
- 3 Уменьшится количество и время камеральных проверок налоговых органов, что приведет к упрощению работы бухгалтеров и юриста предприятия и положительно скажется на качестве другой работы;
- 4 Узкая специализация бухгалтеров «ТН-Экспорт» позволит более производительно обрабатывать документы и вести учет по экспортным операциям. А также, оперативно отслеживать и своевременно применять изменения в законодательных актах.

В предыдущей главе были обозначены результаты, которых достигнет организация, если применит на практике предлагаемые мероприятия.

В денежном выражении достаточно сложно рассчитать эффективность от ускорения процесса погрузки продукции экспортерам. Но несомненно это будет влиять положительно на увеличение выручки предприятия.

Облегчение работы бухгалтеров, в связи с уменьшением объема работы, позволит им более качественно делать остальной объем работы. Даст возможность этим специалистам вовремя покидать рабочее место, соблюдать режим труда и отдыха, что в целом положительно скажется на их здоровье и уменьшит количество невыходов на работу в связи со временной нетрудоспособностью.

Уменьшение количества камеральных проверок повлечет за собой уменьшение обращений в судебные органы за защитой интересов предприятия. Это значит, что у юриста будет больше возможности уделить более пристальное внимание иной работе. И самое главное – уменьшится количество командировок в арбитражные суды в других городах, что повлечет за собой сокращение командировочных расходов.

Производительность бухгалтеров в новой фирме пока тоже не представляется возможным рассчитать, в связи с отсутствием данных, но гипотетически этот показатель будет экономически эффективным.

Достижение этих результатов возможно с открытием фирмы по реализации товаров экспортным покупателям и приемом на работу 2 бухгалтеров и одного менеджера службы сбыта.

5.1 Расчет оплаты труда сотрудников

Рассчитаем затраты организации на оплату работы этих специалистов.

Средняя заработная плата бухгалтеров и менеджеров среднего звена на ООО «Завод ТехноНИКОЛЬ-Сибирь» составляет 25 тыс.руб.

Размер тарифов страховых взносов составляет:

Пенсионный фонд – 22%

Фонд социального страхования – 2,9%

Фонд медицинского страхования – 5,1%.

Таким образом, расходы на оплату труда ежемесячно составят:

Начисленная з/плата: 25000 руб *3 человека = 75000 руб. (Д 44(26) К 70)

Начисление страховых взносов:

В пенсионный фонд 75000 руб*22%= 16500 руб (Д 44 (26) К 69)

В фонд социального страхования 75000 руб*2,9%= 2175 руб (Д 44 (26) К 69)

В фонд медицинского страхования 75000 руб*5,1%=3825 руб. (Д 44 (26) К 69)

Таким образом, общий расход на оплату труда основного персонала составит:
75000+16500+2175+3825 = 97500 рублей в месяц.

Сумма за год составит: 97500руб*12мес = 1170000 руб.

Организация, как налоговый агент должна удерживать с работников налог на доходы физических лиц в размере 13%.

Предположим, что первый бухгалтер имеет двух детей до 14 лет, второй бухгалтер трех детей до 14 лет, а менеджер детей не имеет.

Согласно ст.217 Налогового Кодекса на имеющих детей возможно получить следующие льготы при расчете налога:

-1400 рублей за имеющегося ребенка - как за первого, так и за второго;

-3000 рублей возможно получить за последующих детей; подобная льгота применима и при наличии ребенка-инвалида вне зависимости от очередности.

Вычетами на детей можно воспользоваться до момента их 18-летия. Обучение (очная форма) продлевает возраст до 24 лет.

Предельный размер заработной платы, при которой используется налоговый вычет на ребенка, составляет 280 000 рублей.

Таким образом, сотрудник с заработной платой в 25000 рублей будет иметь стандартный налоговый вычет на детей в течение 11 месяцев:

$$25000 \text{руб} * 11 \text{ месяцев} = 275000 \text{руб.}$$

Рассчитаем сумму льгот и НДФЛ для первого и второго бухгалтера.

Первый бухгалтер (2 детей):

$$1400 \text{руб} * 2 = 2800 \text{руб} - \text{льгота за месяц.}$$

$$(25000 \text{руб} - 2800 \text{руб}) * 13\% = 2886 \text{руб.} - \text{начислен НДФЛ (Д 70 К 68)}$$

$$\text{Сумма к получению: } 25000 \text{руб} - 2886 \text{руб} = 22114 \text{руб.}$$

Второй бухгалтер (3 детей):

$$1400 \text{руб} * 2 + 3000 * 1 = 5800 \text{руб} - \text{льгота за месяц.}$$

$$(25000 \text{руб} - 5800 \text{руб}) * 13\% = 2496 \text{руб} - \text{начислен НДФЛ (Д 70 К 68)}$$

$$\text{Сумма к получению: } 25000 \text{руб} - 2496 \text{руб} = 22504 \text{руб.}$$

Менеджер не имеет права на эту льготу, так как детей не имеет.

Следовательно, сумма НДФЛ у менеджера составит:

$$25000 \text{руб} * 13\% = 3250 \text{руб} (Д 70 К 68)$$

$$\text{Сумма к получению: } 25000 \text{руб} - 3250 \text{руб} = 21750 \text{руб.}$$

Итого за один месяц сотрудники получают «на руки» - 66368 руб.

Удержано НДФЛ с заработной платы – 8632 руб.

5.2 Расчет эффективности внедряемого мероприятия

Анализ документов по приходу готовой продукции и её реализации показал, что на товар делается 45% наценка.

То есть, приобретается товар по цене 2034 руб без НДС, а продается он же по цене 2954 руб без НДС. Выручка составляет 920 руб за единицу продукции.

В один 20-ти тонный автомобиль загружается около 70-72 единиц продукции.

То есть от реализации продукции в 1 автомобиле выручка составит 64-66 тыс.руб.

Следовательно, для того чтобы покрыть расходы на оплату труда сотрудников достаточно реализовать 2 автомобиля с продукцией.

Анализ бухгалтерской отчетности показал, что валовая прибыль от реализации продукции за год составила 318511 тыс. руб.

На экспортную реализацию приходится около 8% - то есть около 25480 тыс. руб.

Таким образом, при открытии новой фирмы расходы на оплату труда её сотрудников по отношению к валовой прибыли составят:

$$1170 \text{ тыс.руб} / 25480 \text{ тыс.руб} = 4,6\%$$

Процент отношения фонда оплаты труда к выручке компании зависит от собственников организации, но в среднем считается, что для фондоемких производств (например, машиностроение) в норме ФОТ составляет 5-10% от выручки, для других производств и торгово-производственных компаний – 10-15%. Компании, занимающиеся исключительно торговлей, могут позволить себе пустить на ФОТ до 25% выручки, а компании, оказывающие услуги – до 40%. В рассматриваемой ситуации процент отношения ФОТ к выручке в размере 4,6% считается хорошим показателем.

Вывод: Открытие новой фирмы, занимающейся исключительно реализацией товаров экспортным покупателям, принесет положительный эффект. Так как:

- ускорится процесс погрузки продукции покупателям-экспортерам;
- упростится работа бухгалтеров, уменьшит количество невыходов на работу в связи со временной нетрудоспособностью;
- уменьшится количество камеральных проверок, судебных разбирательств по ним, сократятся командировочные расходы юристов;
- увеличится производительность работы бухгалтеров в связи с узкой специализацией и возможностью оперативно отслеживать и применять законодательные нововведения в сфере бухгалтерского и налогового учета.

Заключение

В современных условиях экономического развития Российской Федерации, немалую значимость имеет внешнеэкономическая деятельность, ориентированная на импорт и экспорт товаров (работ, услуг). Не умаляя значимость рынка, как главного регулятора любой торговли, следует признать, что в целом ряде случаев государству необходимо регулировать экономический сектор. К этим случаям можно отнести контроль за товарооборотом на территории государства, предотвращение попыток оборота товаров, запрещенных государством, пресечение утечки наукоемких технологий и другое.

Кроме того, государству приходится регулировать не только внутреннюю экономику, но и внешнеэкономическая деятельность с целью защиты интересов внутренних товаропроизводителей.

Одним из методов, используемых государством с целью стимуляции внутренних производителей «выходить» на мировые рынки – предоставление льгот при реализации товаров на экспорт. Одной из таких льгот является нулевая ставка по налогу НДС при подтверждении реальности реализации.

Осуществляя экспортные операции, налогоплательщик должен руководствоваться Налоговым Кодексом РФ, Таможенным Кодексом Таможенного Союза, ИНКОТЕРМС 2010 и другими нормативными актами. В данной работе рассмотрены значимые условия и особенности учета, начисления и возмещения налога на добавленную стоимость при осуществлении экспортной деятельности российскими налогоплательщиками.

Организации, осуществляющие реализацию товаров (работ, услуг) на мировом рынке и желающие воспользоваться льготой для экспортеров товаров, предусмотренную Налоговым Кодексом РФ, сталкиваются с несколькими проблемами, препятствующими этой возможности. К ним можно отнести:

-несоблюдение сроков предоставления пакета документов, подтверждающих реальность произведенной экспортной реализации;

-неправильное либо неполное оформление документов, подтверждающих реальность экспортной сделки;

-отсутствие ведения отдельного учета «входного» НДС при приобретении или производстве реализуемых товаров.

В данной работе рассмотрены, изучены и проанализированы вышеуказанные проблемы и предложены мероприятия по совершенствованию механизма возмещения НДС по экспортным операциям на предприятии ООО «Завод «ТехноНИКОЛЬ-Сибирь».

В аналитической части выпускной квалификационной работы дана характеристика предприятия и проанализировано его финансовое положение, которое характеризуется как недостаточно устойчивое. Для преодоления данной ситуации и укрепления платежеспособности организации предложено снижать уровень дебиторской задолженности и проводить профилактику неплатежей.

Также в аналитической части рассмотрен документооборот и бухгалтерский учет экспортных операций, осуществляемых предприятием. Выявлены проблемы ведения отдельного учета НДС по расходам, понесенным по обычной и по экспортной деятельности.

Для решения данной проблемы автором предложено открытие дочерней фирмы, занимающейся реализацией продукции исключительно экспортным потребителям. Это позволит разрешить проблему отдельного учета входного НДС, повысит специализацию и производительность бухгалтеров, уменьшит время и количество камеральных и выездных налоговых проверок, сократит количество судебных тяжб с налоговыми органами.

Несмотря на то, что Налоговым Кодексом РФ, Таможенным Кодексом Таможенного Союза, ИНКОТЕРМС 2010 и другими нормативными актами дано множество рекомендаций и указаний российским налогоплательщикам

по ведению и оформлению экспортной деятельности, многие из них до сих пор сталкиваются с различными проблемами в этой области. Эта ситуация объясняется тем, что в настоящее время налоговое законодательство по вопросам экспорта содержит много неурегулированных моментов. Знать основы и изучать нововведения в данной области необходимо всем организациям, занимающимся или планирующим заниматься экспортной деятельностью. А значит бухгалтерия этих организаций должна быть всегда в курсе изменений в этой области и поддерживать свой уровень знаний на должном уровне.