



Особенности бухгалтерского и налогового учета расчетов с иностранными контрагентами в кризисный период

Осипов М.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

Подшивалова М.М., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

Кечахмадзе В.Д., преподаватель Санкт-Петербургский Учебно-методический центр № 932 Института профессиональных бухгалтеров и аудиторov России, Санкт-Петербург, Россия

Аннотация. Санкционные условия, в которых находится экономика России, требуют реформирования старых и введения новых правил бухгалтерского и налогового учета внешнеэкономической деятельности экономических субъектов. В статье исследованы вопросы отражения в бухгалтерском учете и налоговом учете по налогу на прибыль курсовых разниц по обязательствам в иностранной валюте, а также порядок репатриации российскими экспортерами валютной выручки в связи со сложившейся ситуацией в мире. Авторами предложены рекомендации по реформированию бухгалтерского и налогового учета ВЭД.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет ВЭД, репатриация валютной выручки, учет курсовых разниц, резервы по сомнительным долгам.

Features of accounting and tax accounting of settlements with foreign counterparties during the crisis period

Osipov M.A., Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Analysis, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, Russia

Podshivalova M.M., Candidate of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, Russia

Kechakhmadze V.D., Lecturer St. Petersburg Educational and Methodological Center № 932 of the Institute of Professional Accountants and Auditors of Russia, St. Petersburg, Russia

Annotation. The sanctions conditions in which the Russian economy is located require the reform of the old and the introduction of new rules for accounting and tax accounting of foreign economic activity of economic entities. The article examines the issues of accounting and income tax accounting of exchange rate differences on obligations in a foreign currency, as well as the procedure for repatriation of foreign currency earnings by Russian exporters in connection with the current situation in the world. The authors have proposed recommendations on reforming accounting and tax accounting of foreign economic activity.

Key words: accounting, tax accounting of foreign economic activity, repatriation of foreign exchange earnings, accounting for exchange differences, reserves for doubtful debts

В условиях глобальной экономики внешнеэкономическая деятельность является обычной составляющей деятельности коммерческих организаций. В общем виде внешнеэкономическая деятельность (далее ВЭД) представляет собой деятельность хозяйствующего субъекта, связанную с:

- экспортными и импортными операциями;
- покупкой или продажей услуг у компании, зарегистрированной в другом государстве. При этом компания должна быть налоговым резидентом^[1] этого государства;

- проведением с иностранной компанией, не налоговым резидентом Российской Федерации (далее РФ), инвестиционных проектов;

- получением займов и кредитов от таких иностранных компаний.

Основными участниками ВЭД являются:

- российские и иностранные организации, занимающиеся ВЭД;

- валютные агенты, такие как банки, таможенные и налоговые органы, занимающиеся валютным контролем^[2];

- международные компании^[3], принимающие участие в ВЭД;

- законодательные и исполнительные государственные органы, занимающиеся изданием законодательства в сфере ВЭД и следящие за его исполнением;

- международные организации, занимающиеся регулированием ВЭД на международном уровне.

В условиях рыночной экономики российские организации при осуществлении ВЭД руководствовались своими коммерческими интересами. Однако, с 2014 года, после начала введения санкций, это стало весьма проблематично. Санкции представляют собой экономические ограничения, посредством которых одни государства пытаются заставить другие изменить свою политику. К 7-му марта 2022 года Россия стала первой в мире страной по отношению к введенным к ней санкциям, а ВВП РФ за 2022 год к мировому по предварительным данным составил 2,9%.

Санкции – это «искусственные ограничения», поэтому они не отвечают коммерческим интересам российских организаций. Последним приходится перестраивать свою хозяйственную деятельность в новых условиях. Например, ряд российских компаний с иностранным уставным капиталом были ликвидированы в РФ в 2022 году, а оставшиеся продали бизнес. По результатам исследований, проведенных экономистами Никколо Пизани и Саймона Эвернетта из Университет Санкт-Галлена (Universität St. Gallen, HSG), около 9% иностранных компаний из 1,4 относительно крупных иностранных фирм

покинули РФ в 2022 году. По оценкам тех же экономистов, в 2023 году доля ушедших не превысит 20-25% от их общего количества.

Дочерние структуры российских компаний, которые ликвидировали бизнес в России в 2022 году, столкнулись с проблемой выплаты дивидендов и оставшегося имущества своим материнским компаниям. Федеральный закон 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» предусматривает выплату дивидендов и других денежных средств иностранным учредителям, но фактически это невозможно осуществить из-за иностранных ограничений на валютные переводы из РФ.

В данном случае законодатели быстро отреагировали на сложившуюся ситуацию. На основании Указа Президента РФ от 05.03.2022 № 95 выплаты дивидендов организациям из недружественных стран свыше 10 миллионов рублей в месяц производились на специальные счета, открытые для этих иностранных организаций в кредитных организациях РФ. Таким образом, российская организация полностью выполняла свои обязательства перед иностранными контрагентами, а вторые, в свою очередь, сохранили право получить свои деньги в будущем.

К сожалению, не все вопросы расчетов с иностранными контрагентами своевременно решались в пользу российских организаций. В 2022 году многие российские компании, участники ВЭД, столкнулись с невозможностью осуществить требования валютного контроля о репатриации валютной выручки.

Репатриация валютной выручки – это обязанность по возврату денежных средств в иностранной валюте на территорию РФ, предусмотренная ст. 19 ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Участники ВЭД РФ, занимающиеся внешнеторговыми операциями, обязаны обеспечить:

- получение предусмотренных международным договором денежных средств от контрагента-нерезидента и их перечисление на свой банковский счет в банке РФ;

- возвращение денежных средств, которые ранее были перечислены контрагенту-нерезиденту за определенные договором товары, услуги, работы, в Россию, если контрагент не исполнил свои обязательства по договору;
- получение на свои счета в банках РФ валютных денежных средств в соответствии с договорами займа.

Несоблюдение требования о репатриации валютной выручки влекло за собой наложение штрафа вплоть до 100% от суммы неполученных/невозвращенных средств на счета российских компании, а если сумма превышала более 100 млн руб. за год, то возможно было привлечение к уголовной ответственности физического лица, например руководителя компании.

Ввиду невозможности осуществления валютных платежей с рядом иностранных организаций из недружественных стран, российские компании столкнулись с необходимостью представления пояснений в налоговую инспекцию о невозможности отправки/получений денежных средств.

В июле 2022 года частично смягчили административную ответственность за нарушение в области валютного законодательства. Штрафы были снижены с 75–100% до 20–40% от суммы операции. Максимальный штраф за невозврат экспортной выручки, при условии, что расчеты по контракту ведутся в российских рублях, был уменьшен с 10% до 5% от суммы операции. Изменения были внесены в ст. 15.25 Кодекса об административных правонарушениях (далее КоАП РФ). Налоговая служба в Письме ФНС России от 3 октября 2022 г. № ШЮ-4-17/13109 рекомендовала нижестоящим налоговым органам налагать на российские организации минимальные штрафы по ст. 15.25 КоАП РФ. Однако все штрафы полностью на этот период законодательно не были отменены.

Указом Президента РФ от 5 июля 2022 г. № 430 был установлен временный порядок по репатриации российскими экспортерами валютной выручки в связи со сложившейся ситуацией в мире. Согласно Указу репатриация должна осуществляться следующим образом: валютные резиденты продают

инострannую выручку, зачисленную на их счета, в размере, определенном Правительственной комиссией (в 2023 году – ноль). Логично полагать, что объем зачисленной выручки не может быть ниже суммы иностранной валюты, которая подлежит продаже в том количестве, которое определено Правительственной комиссией. Если эта сумма равна нулю, то и само требование о репатриации отсутствует. Такой порядок частично смягчил, но не отменил, уголовную ответственность за не репатриацию валютной выручки.

Несмотря на то, что с 2020 года требования о репатриации валютной выручки были существенно смягчены, до сих пор организации при постановке на учет контрактов в уполномоченном банке должны обеспечить исполнение или прекращение обязательств по контракту в указанные в контракте сроки:

- либо путем получения валюты на счета в уполномоченном банке или уплаты валюты;

- либо иным способом, разрешенным законодательством. Это может быть получение валюты на счета в зарубежных банках. Или, например, проведение зачета требований, получение денег от третьих лиц.

В противном случае организация может получить штраф.

Такие формулировки Закона о валютном контроле усложняют ведение внешнеэкономической деятельности российских компаний.

Помимо проблем с расчетами, российские организации при осуществлении ВЭД столкнулись также со следующими затруднениями:

- отражение в бухгалтерском учете и налоговом учете по налогу на прибыль курсовых разниц по обязательствам в иностранной валюте.

На основании п. 3 ПБУ 6/2003 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте», курсовая разница представляет собой разницу между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, т.е. на последнее число каждого месяца. В бухгалтерском учете доходы/расходы от переоценки обязательства в

иностранной валюте возникают на конец месяца по незавершенным обязательствам и учитываются в составе прочих доходов и расходов, которые в свою очередь влияют на величину чистой прибыли за год, из которой выплачиваются дивиденды. Отрицательный результат от переоценки курсовых разниц в бухгалтерском учете будет уменьшать чистую прибыль и потенциальную сумму дивидендов к выплате, а положительный результат увеличивать чистую прибыль и количество дивидендов к выплате при отсутствии реальных денежных средств на это.

В бухгалтерском учете не предусмотрена корректировка курсовых разниц в случае, если обязательство невозможно исполнить по объективным причинам, например, нельзя физически перечислить или получить валюту. Таким образом, и за 2022 год, и за последующие года курсовые разницы по таким обязательствам будут влиять на чистую прибыль и размер дивидендов к выплате. Исправить данную ситуацию в учете не представляется возможным, т.к. временные меры по изменению этого метода учета приведут к нарушению принципа постоянства правил ведения бухгалтерского учета и сопоставимости бухгалтерской отчетности. В текущей ситуации это предпринимательский риск, который присущ сам по себе организациям при осуществлении коммерческой деятельности.

Необходимо добавить, что в бухгалтерском учете российская организация может минимизировать потери на курсовых разницах в 2023 году путем создания в бухгалтерском учете резервов по сомнительным долгам, для чего возможно нужно будет пересмотреть учетную политику^[4] по бухгалтерскому учету на 2023 год.

В налоговом учете для курсовых разниц, образовавшихся в 2022-2024 г. по требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте (исключение авансы), установлены особые временные правила их признания.

Положительные курсовые разницы по сделкам в 2022-2024 г., признаются в налоговом учете в доходах организации только на дату прекращения или исполнения обязательства. При этом не происходит переоценки такого обязательства на отчетную дату, т.е. последнее число каждого месяца, для признания внереализационных доходов ежемесячно.

Отрицательные же курсовые разницы признаются в составе внереализационных расходов в налоговом учете в следующем порядке:

- при условии, что разница возникла в 2022 г. и на 31 декабря 2022 г. требование или обязательство не прекращено, организация на основании своего решения имеет право отнести сумму курсовой разницы во внереализационные расходы на дату прекращения требования или обязательства. В таком случае не происходит признания отрицательных курсовых разниц на последнее число каждого месяца, и организация не применяет общий порядок. О своем решении организации должна уведомить налоговую службу в установленном порядке, решение отмене не подлежит;

- при условии, что разница относится к 2023-2024 году, она включается в состав внереализационных расходов только на дату исполнения или прекращения обязательства.

Таким образом, в налоговом учете, в отличие от бухгалтерского, не будет образовываться лишняя налогооблагаемая прибыль, которая, возможно не будет получена в будущем, что приведет к уплате меньшей суммы налога на прибыль за 2022 год и положительно скажется на деятельности организаций, занятых ВЭД.

Подводя итог по вышеприведенным исследованиям, рекомендуется для оптимизации работы организаций, занимающихся ВЭД:

- отменить в федеральном законе о валютном контроле требование о получении (уплате) в определенный контрактом срок выручки за товары, работы, услуги для всех организаций;

- российским организациям в 2023 году создавать резервы по сомнительным долгам в иностранной валюте.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 № 173-ФЗ.
3. Указ Президента РФ от 05.03.2022 № 95.
4. ПБУ 6/2003 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте».
5. Алгоритм учета в 2022 году курсовых разниц по валютным требованиям и обязательствам (Калинченко Е.О.) («Главная книга»).
6. Когда при экспорте выручку в валюте можно не репатриировать (Калинченко Е.О.) («Главная книга», 2021, № 17).
7. «Внешиэкономическая деятельность» 11-ое издание, учебник и практикум для ВУЗ-ов, Прокушев Е.Ф., Костин А.А. 2023 год.
8. Форбс РФ (<https://www.forbes.ru/biznes/483977-tol-ko-8-5-zapadnyh-kompanij-smogli-ujti-iz-rossii-do-konca-2022-goda>)
9. Коммерсант (<https://incrussia.ru/news/ushli-iz-rossii/>)
10. <https://rosstat.gov.ru/>

References:

1. The Tax Code of the Russian Federation.
2. Federal Law «On Currency Regulation and Currency Control» dated 10.12.2003 № 173-FZ.
3. Decree of the President of the Russian Federation № 95 dated 05.03.2022.
4. PBU 6/2003 «Accounting of assets and liabilities denominated in foreign currency».
5. Algorithm for accounting in 2022 for exchange rate differences on currency claims and liabilities (Kalinchenko E.O.) («General Ledger»).

6. When the export proceeds in foreign currency can not be repatriated (Kalinchenko E.O.) («The Main book», 2021, № 17).

7. «Foreign economic activity» 11th edition, textbook and workshop for universities, Prokushev E.F., Kostin A.A. 2023.

8. Forbes RF (<https://www.forbes.ru/biznes/483977-tol-ko-8-5-zapadnyh-kompanij-smogli-ujti-iz-rossii-do-konca-2022-goda>)

9. Merchant ([https://incrussia.ru/news/ushli-iz-rossii /](https://incrussia.ru/news/ushli-iz-rossii/))

10. <https://rosstat.gov.ru/>

^[1] Налоговым резидентом РФ не признаются организации, зарегистрированные в иностранном государстве, местом управления которыми не является РФ (п.1 ст. 246 НК РФ).

^[2] Валютный контроль – контроль органов и агентов валютного контроля за соблюдением валютного законодательства в соответствии с Федеральным законом № 173 –ФЗ при осуществлении валютных операции.

^[3] Международная компания в РФ – иностранное юридическое лицо, являющееся коммерческой корпоративной организацией, к которой может одновременно применяться и российское и иностранное право.

^[4] Учётная политика по бухгалтерскому учету – совокупность способов ведения бухгалтерского учёта в организации.