

ПРОБЛЕМЫ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА ЭКСПОРТНОГО НДС

К. В. Анкудинова, студентка V курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П.Огарева»,

О. Н. Свешникова, канд. экон. наук, доцент экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П.Огарева»

Для правильного исчисления НДС налогоплательщики обязаны вести отдельный учет отдельных хозяйственных операций. Оптимальный вариант – организовать такой учет на бухгалтерских счетах. В статье приведены различные варианты и практические рекомендации разработки отдельного учета экспортного НДС

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, отдельный учет, экспортные операции

При одновременной работе на российском и внешнем рынках у налогоплательщика возникают обороты по реализации товаров, облагаемые НДС по разным ставкам – 18 и 10 процентов для внутрироссийских продаж и подлежащие обложению для трансграничных операций. Однако при всей обыденности ситуации проблема вычетов у компаний-экспортеров чаще всего обусловлена исключительно сложностями нормативно-правового характера. В частности, неопределенностью в части организации и ведения экспортерами отдельного учета для целей НДС.

Обязанность по ведению отдельного учета для экспортеров официально закреплена в Налоговом кодексе Российской Федерации п.10 ст.165. В соответствии с п. 6 ст.166 НК РФ сумма НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемым НДС по ставке 0%, исчисляется отдельно по каждой такой операции. Но так как законодательство по НДС не содержит ни конкретного порядка ведения отдельного учета, ни правил или критериев, позволяющих оценить правильность организации и ведения данного учета, то порядок исчисления НДС по товарам (работам, услугам), используемым для производства и

реализации товаров, облагаемым по налоговой ставке 0%, устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике.

Следует отметить, что в совокупных расходах на производство определяется доля совокупных расходов в каждом конкретном налоговом периоде на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению. Если размер исчисленной таким образом доли не превысит 5%, то организация имеет право всю сумму налога, принятую к учету при покупке оприходованных ценностей в данном налоговом периоде, принять к вычету.

Если размер указанной доли превысит 5%, то предприятиям необходимо определить и закрепить в учетной политике, будут ли они вести отдельный учет сумм НДС по экспорту либо определять эти суммы расчетным путем. Конкретный порядок определения указанных сумм НДС будет зависеть от многих факторов: номенклатуры продукции, частоты экспортных поставок, методики учета затрат, калькулирования и пр.

Необходимым требованием к методике отдельного учета затрат является возможность исчисления на основании данных бухгалтерского учета и объективных критериев, выбираемых налогоплательщиком самостоятельно, предъявленной части НДС, приходящейся на материальные ресурсы (работы, услуги), фактически использованные при производстве экспортируемой продукции. Важно, чтобы выбранный критерий имел экономическое обоснование, т.е. обеспечивал с тем или иным отклонением соответствие распределения «входного» НДС фактическому распределению объемов продаж.

Вместе с тем на практике применяются и иные критерии распределения НДС: удельная доля выручки по экспорту в общем ее составе; удельная доля экспортированной продукции в количественном исчислении в общем объеме реализованной продукции; удельная доля экспортированной продукции в стоимостном выражении (себестоимость) в общей себестоимости отгруженной продукции и пр.

Спорным моментом в учете НДС является вопрос о необходимости распределения НДС по приобретенным основным средствам между продукцией, реализуемой на внутреннем рынке и на экспорт. В частности, в данном случае возникают следующие вопросы: в какой момент следует применять вычет НДС по основным средствам, частично используемым при производстве экспортной продукции; как проводить сторнирование в течение срока полезного использования, но тогда какой принимать срок полезного использования: для целей бухгалтерского или налогового учета; каким образом следует распределять НДС по приобретенным основным средствам между продукцией, реализуемой на внутреннем рынке и на экспорт и т.д.

Другой важной проблемой является порядок вычета НДС по общехозяйственным расходам в части, приходящейся на экспортную отгрузку. Налоговым кодексом обязанность налогоплательщика распределять НДС между продукцией, реализуемой на внутреннем рынке и на экспорт, прямо не предусмотрена. Перед предприятиями встает вопрос о необходимости разработки и закрепления в учетной политике позиции либо не распределять НДС, относящийся к общехозяйственным расходам между продукцией, реализуемой на внутреннем рынке и на экспорт и в случае необходимости отстаивать данную позицию в судебном порядке, либо определять данную сумму НДС расчетным путем на основании принятой на предприятии методики учета затрат.

Далее остановимся на проблеме, связанной с отдельным учетом экспортного НДС в разрезе материальных затрат.

Для обеспечения контроля за правильным исчислением НДС по экспортным операциям целесообразно организовать отдельный учет по следующим позициям, соответствующие регистры по которым будут служить доказательством ведения отдельного учета:

- 1) выручка от продажи по счету 90 «Продажи» (открыть отдельный субсчет);
- 2) расчеты по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (также открыть отдельный субсчет). Авансы, поступающие по экспорту, целесообразно

но учитывать обособленно на отдельном субсчете или отдельной позицией аналитического учета к счету 62;

3) затраты на производство и продажу (при возможности организации такого учета);

4) суммы НДС по приобретенным материальным ресурсам (работам, услугам), используемым при производстве экспортной продукции.

Поэтому по возможности учет НДС по приобретенным материальным ресурсам, работам и услугам, используемым при производстве непосредственно экспортной продукции, целесообразно организовать "прямым" путем, т.е. на отдельном субсчете к счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на основании конкретных счетов-фактур. Если такой учет организовать не получается, следует разработать методику отдельного учета НДС или определения его сумм расчетным путем.

Существует несколько расчетных способов, но с нашей точки зрения наиболее оптимальным является способ, предложенный советником государственной гражданской службы Российской Федерации 2 класса О. Г. Лапиной [1]. Она советует использовать следующие показатели:

(а) стоимость облагаемых НДС товаров (работ, услуг), отгруженных в том налоговом периоде, когда приобретено имущество (работы, услуги), используемое в облагаемых и не облагаемых НДС операциях;

(б) общая стоимость товаров (работ, услуг), отгруженных в данном налоговом периоде. Для достижения сопоставимости показателей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) показатели выручки следует применять без учета НДС;

(в) сумма НДС, предъявленная продавцами при приобретении в данном налоговом периоде имущества (работ, услуг), используемого для операций, облагаемых и не облагаемых НДС, которую можно принять к вычету.

Сумма НДС, которая может быть принята к вычету в данном налоговом периоде, определяется исходя из пропорции: НДС к вычету = (в) х (а): (б).

Оставшаяся часть налога учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг). Этот же порядок применяется в отношении основных средств и нематериальных активов.

Идеальным вариантом организации раздельного учета НДС в целях применения налоговых вычетов и заполнения декларации по нулевой ставке, безусловно, является раздельный учет затрат уже на уровне первичных документов и составление в отношении экспортной продукции отдельных калькуляций.

Раздельный учет НДС по приобретенным ресурсам можно организовать по нескольким вариантам.

Вариант 1. Если при приобретении материальных ресурсов изначально известно, что они будут использованы при производстве экспортной продукции, учитывать суммы НДС на отдельном субсчете следует непосредственно в момент приобретения этих материальных ценностей и отражать в учете записями:

- на стоимость поступивших материальных ценностей: Д 10 – К 60;
- сумму НДС: Д 19, субсчет "Экспорт" – К 60.

Данный налог будет числиться на счете 19 до момента подтверждения реального экспорта в порядке, установленном ст. 164, 165 НК РФ.

Вариант 2. Если в момент приобретения материалов неизвестно конкретное назначение их использования, но впоследствии они отпускаются именно на производство экспортной продукции, то в момент отпуска материалов предприятие может отразить "восстановление" примененного ранее вычета НДС, а затем вновь применить вычет в момент подтверждения реального экспорта.

Аналитический учет НДС по приобретенным ценностям по счету 19 следует вести в разрезе каждого наименования отгружаемой на экспорт продукции. Кроме того, в целях применения вычета НДС в разрезе контрактов по мере подтверждения реального экспорта необходимо:

1) либо организовать аналитический учет НДС, принимаемого к вычету, по каждому контракту и отдельными позициями выделить НДС по продукции,

находящейся на складе, а также НДС по материальным ресурсам, использованным на производство продукции, не сданной на склад;

2) либо разработать методику расчета НДС к вычету по мере подтверждения экспорта по каждому контракту.

В первом случае НДС к вычету по конкретным контрактам будет определяться исходя из суммы НДС на единицу продукции в периоде ее выработки.

При наличии остатков незавершенного производства предприятие должно определить и закрепить в учетной политике порядок распределения НДС по приобретенным ценностям на остатки. В частности, возможно распределение между готовой продукцией и незавершенным производством пропорционально сумме, т.е. фактическим затратам; количеству сырья, приходящегося на остатки незавершенного производства и на готовую продукцию; иной выбранной и определенной в учетной политике базе.

Если конкретный вид выпускаемой продукции частично реализуется на внутреннем рынке, а частично – на экспорт, в целях упрощения учетных процедур, на наш взгляд, незавершенное производство по экспортной продукции может не формироваться. Сформированные по результатам инвентаризации остатки незавершенного производства предприятие может полностью отнести на продукцию, реализуемую на внутреннем рынке.

Следует иметь в виду, что организация аналитического учета по счету 19 в разрезе отдельных контрактов позволит формировать данные для заполнения декларации по нулевой ставке в соответствии с требованиями НК РФ. Однако данный вариант достаточно трудоемок с точки зрения учетного процесса, особенно при отсутствии или недостаточном уровне автоматизации учета.

Вариант 3. Если только после выпуска продукции становится ясным, какая именно выпущенная продукция и в каком количестве будет отгружена на экспорт, предприятие может сторнировать суммы НДС по приобретенным ценностям в момент выпуска продукции.

Порядок расчета данного НДС (база для распределения между экспортной и реализуемой на внутреннем рынке продукцией) также должен быть ого-

ворен в учетной политике. В частности, возможны варианты распределения пропорционально количеству, фактической стоимости, отпускной цене выпущенной продукции или какой-либо другой базе.

Распределению, в соответствии с учетной политикой, могут подлежать:

- общая сумма НДС по приобретенным ценностям в целом по предприятию;
- сумма НДС по материальным ресурсам, используемым непосредственно при производстве той продукции, часть которой отгружается на экспорт.

Конкретный вариант распределения должен быть выбран предприятием и определен в учетной политике. На наш взгляд, лучше выбрать второй вариант, так как он обеспечивает большую точность определения суммы, а также соблюдение требований п. 3 ст. 172 НК РФ, в соответствии с которыми особый порядок вычета НДС определен для вычетов сумм налога в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1 ст. 164 НК РФ, т.е. в отношении операций, облагаемых НДС по ставке 0%.

Аналогично методике, рассмотренной для материальных ресурсов, следует осуществлять сторнирование вычета НДС и по работам и услугам, использованным при производстве экспортной продукции (включенная в калькуляции по конкретным видам продукции плата за электроэнергию, воду и прочие услуги, по которым сторонними организациями предприятию был предъявлен НДС).

Для определения сумм НДС к вычету по указанным выше методикам предприятиям необходимо вести регистры, конкретные формы которых следует утвердить в учетной политике.

На наш взгляд самым оптимальным вариантом решения данной проблемы может стать организация аналитического учета с применением бухгалтерских счетов. Это позволит выполнить требования налогового законодательства, а так же сгруппировать информацию таким образом, чтобы в любой момент иметь возможность быстро получить необходимые данные.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Лапина О. Г. Годовой отчет за 2008 год. Составляем в срок и без ошибок/ О. Г. Лапина, – Москва: ЭКСМО, 2009. – 1040 с.