



МИНИСТЕРСТВО  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ  
ПРИДНЕСТРОВСКОЙ МОЛДАВСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

MD3300, ПМР, г. Тирасполь, ул. 25 Октября, 100, тел: 9-63-66, тел/факс: 9-74-10,  
[economy.pmr@gmail.com](mailto:economy.pmr@gmail.com)

18.02.2019 № 01-17/12738

На № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

Инструктивное письмо

по установлению единообразного подхода к порядку применения некоторых Стандартов бухгалтерского учета юридическими лицами, включенными в соответствии с действующим таможенным законодательством Приднестровской Молдавской Республики в реестр уполномоченных операторов

В целях формирования в бухгалтерском учете и финансовой отчетности юридических лиц, включенных в соответствии с действующим таможенным законодательством Приднестровской Молдавской Республики в реестр уполномоченных операторов, полной и достоверной информации по операциям, связанным с поступлением вновь приобретенных импортируемых запасов, информируем.

В соответствии с частью первой пункта 3 статьи 3 Закона Приднестровской Молдавской Республики от 17 августа 2004 года N 467-3-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (в действующей редакции) (далее - Закон ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности») бухгалтерский учет и финансовая отчетность организации должны основываться на принципе достоверности, как требовании к бухгалтерскому учету и финансовой отчетности организации по достоверному отражению имущественного и финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности, свободных от значимых ошибок и необъективности, которое полно и беспристрастно должно отражать истинное положение дел.

В свою очередь, в соответствии с нормами статьи 216-1 главы 28 Таможенного кодекса Приднестровской Молдавской Республики (в действующей редакции) (далее – Таможенный кодекс ПМР) юридическое лицо, созданное в соответствии с действующим законодательством Приднестровской Молдавской Республики, включенное в реестр уполномоченных операторов в порядке и при соблюдении условий, которые установлены Таможенным кодексом ПМР, является уполномоченным оператором.

С даты вступления в силу свидетельства о включении в вышеназванный реестр уполномоченный оператор относится к категории низкого уровня риска. При этом ему предоставляется право пользоваться на таможенной территории Приднестровья специальными упрощениями, предусмотренными нормами статьи 216-8 Таможенного кодекса ПМР.

В соответствии с нормами Приказа Государственного таможенного комитета Приднестровской Молдавской Республики от 8 декабря 2017 года № 492 «Об утверждении реестра уполномоченных операторов, форм заявлений о включении в реестр и форм документов, информирующих о статусе свидетельства уполномоченного оператора» для включения в данный реестр к заявлению необходимо приложить документы, среди которых копия учетной политики юридического лица, балансовый отчет о финансовом положении и иные документы.

В свою очередь, для отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности валютных операций уполномоченными операторами используются счета, предусмотренные

Планом счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Министерства экономического развития Приднестровской Молдавской Республики от 19 октября 2011 года №182 (в действующей редакции).

При необходимости, бухгалтерская служба организации, которая является уполномоченным оператором, может открывать дополнительные субсчета.

Основные принципы учета операций, совершаемых организациями в иностранной валюте, определяются в соответствии с нормами Стандарта бухгалтерского учета N 21 (далее - СБУ N 21) "Учет активов, обязательств и собственного капитала юридических лиц, стоимость которых выражена в иностранной валюте", утвержденного Приказом Министерства экономики Приднестровской Молдавской Республики от 21 декабря 2005 года N 744 (в действующей редакции).

Учет операций по внешнеэкономической деятельности в организациях-уполномоченных операторах ведется параллельно в рублях ПМР и иностранной валюте. Иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу, установленному Приднестровским республиканским банком на дату совершения операции с иностранной валютой (п.п. а) п. 14 СБУ № 21).

Датой совершения операций в иностранной валюте считается день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Приднестровской Молдавской Республики или договором (контрактом) между участниками принять к бухгалтерскому учету активы, которые являются результатом этой операции и выражены в иностранной валюте (п.п. д) п. 15 СБУ № 21).

Так, при импорте запасов датой совершения операций может являться:

- дата перехода права собственности к импортеру на импортированные запасы, если иное не предусмотрено договором (контрактом) (так, например, если по условиям договора (контракта), датой перехода права собственности определена дата оплаты или фактического поступления запасов в организацию, то эти даты и будут являться датой совершения операции при отражении в бухгалтерском учете);

- дата перехода к организации большинства рисков и выгод (преимуществ), связанных с правом собственности на эти запасы, в связи с тем, что контроль над запасами предприятие получает при получении рисков и выгод, связанных с правом собственности на запасы (это право определяется условиями поставки в соответствии с Международными правилами толкования торговых терминов Инкотермс и устанавливается договором (контрактом) поставки, в котором обычно указывается, что момент перехода права собственности соответствует моменту перехода к покупателю риска случайной гибели товара согласно Инкотермс);

- дата растаможивания, указанная в ГТД, если данная дата установлена договором (контрактом) поставки, как дата перехода права собственности.

В свою очередь, согласно нормам статьи 11 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», все факты хозяйственной жизни подлежат оформлению первичными учетными документами, формы которых утверждаются руководителем экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (кроме организаций государственного сектора).

Вместе с тем, порядок учета запасов установлен Стандартом бухгалтерского учета № 2 «Запасы», утвержденным Приказом Министерства финансов Приднестровской Молдавской Республики от 29 июня 2009 года № 168 (в действующей редакции) (далее – СБУ № 2).

При этом для определения порядка применения СБУ № 2 Приказом Министерства экономического развития ПМР от 16 сентября 2013 года №118 утверждена Инструкция «О порядке учета и раскрытия информации о запасах в рамках подготовки финансовой отчетности для органов государственной власти» (далее - Инструкция «О порядке учета и раскрытия информации о запасах»).

Так, в соответствии с нормами пункта 11 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах» вновь приобретенные импортируемые запасы приходятся (в том числе и уполномоченными операторами) по фактической себестоимости.

При осуществлении импортных операций, в стоимость запасов включаются следующие расходы, связанные с их приобретением (нормы п.12-13 Инструкции «О порядке учета и раскрытия информации о запасах»):

- а) цена покупки запасов, согласно приходным документам;
- б) стоимость услуг по транспортировке, экспедированию запасов от поставщика (места перехода рисков и выгод и тому подобное) до места их хранения;
- в) расходы по хранению, если они необходимы в процессе производства для подготовки следующего этапа;
- г) комиссионные вознаграждения снабженческим и посредническим организациям, стоимость услуг погрузки, разгрузки;
- д) сборы и пошлины на ввоз, и другие налоги (кроме тех, которые возмещаются организации налоговыми органами), услуги по оформлению импорта запасов;
- е) расходы на сертификацию, страхование груза;
- ж) прочие расходы, прямо связанные с приобретением запасов.

В случае невозможности идентифицировать затраты, указанные в подпунктах б)-г) настоящего пункта в момент поступления запасов, организации вправе данные затраты не включать в стоимость приобретенных запасов, а признавать иными затратами и расходами.

Первичными учетными документами, подтверждающими факт хозяйственной жизни по приобретению импортируемых запасов и осуществлению расходов, непосредственно связанных с этим приобретением, в организациях, являющихся уполномоченными операторами, могут являться любые первичные документы, имеющие юридическую силу и являющиеся письменным свидетельством, удостоверяющим либо подтверждающим данные факты хозяйственной жизни (нормы п.п. н) ст. 2 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»).

Так, например, такими первичными учетными документами могут быть:

- а) товарно-сопроводительная документация – международная транспортная накладная (CMR), сертификаты качества товаров, упаковочный лист, спецификация, комплектовочная ведомость и другие;
- б) транспортная, экспедиторская и страховая документация - железнодорожная накладная и ее копии (дубликат железнодорожной накладной международного грузового сообщения, квитанция железнодорожной накладной внутреннего грузового сообщения, багажная квитанция, коносамент, накладные автотранспортного, речного и воздушного сообщения и прочее);
- в) расчетная документация - инвойсы или счета-фактуры, расчетные спецификации (когда товар представляет собой комплект частей, каждая из которых имеет стоимость), товарно-транспортные накладные и другие;
- г) таможенная документация - грузовая таможенная декларация (ГТД) с отметкой таможенных органов «выпуск разрешен», сертификат о происхождении товара, справка об уплате пошлин, акцизов, сборов;
- д) претензионная документация - претензионное письмо, исковое заявление в Арбитражный суд Приднестровской Молдавской Республики, постановление об удовлетворении или отклонении иска (в случае обнаруженного несоответствия поставки запасов условиям договора);
- е) документы по недостатке и порче товаров - коммерческий акт на недостаток, составляемый перевозчиком;
- ж) иные первичные документы.

В свою очередь, в соответствии с нормами пункта 1 статьи 216-12 Таможенного кодекса ПМР товары могут быть переданы в пользование уполномоченным операторам до подачи таможенной декларации на них, в соответствии с таможенными процедурами, установленными нормами вышеуказанной статьи Таможенного кодекса ПМР.

При этом, согласно нормам пункта 4 статьи 216-12 Таможенного кодекса ПМР, при пользовании товарами, декларантом которых будет выступать уполномоченный оператор, до подачи декларации предоставление обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин (налогов) не требуется.

В результате чего у организаций, являющихся уполномоченными операторами, в момент принятия к учету вновь приобретенных импортируемых запасов (товаров) до подачи таможенной декларации возникает необходимость оценить расходы на таможенные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые возмещаются организации налоговыми органами), взимаемые таможенными органами Приднестровской Молдавской Республики при ввозе данных запасов (товаров) на территорию Приднестровской Молдавской Республики, являющиеся неотъемлемым условием такого ввоза и включаемые в себестоимость импортируемых запасов (товаров).

Порядок учета изменений расчетных бухгалтерских оценок определяется нормами Стандарта бухгалтерского учета № 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки», утвержденного Приказом Министерства финансов Приднестровской Молдавской Республики от 30 апреля 2009 года N 111 (далее – СБУ № 8).

Так, исходя из норм пункта 36 раздела 6 СБУ № 8, в результате неопределенностей, связанных с предпринимательской деятельностью, некоторые статьи финансовой отчетности не могут быть точно рассчитаны, а могут быть лишь оценены.

В свою очередь, расчетная оценка расходов на импортные таможенные пошлины, иные таможенные платежи (сборы и пошлины на ввоз) и другие налоги (кроме тех, которые возмещаются организации налоговыми органами) подразумевает суждения, основанные на доступной и надежной информации, и может пересматриваться на дату завершения таможенного оформления, если изменятся обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации (п. 36, п.38 СБУ № 8).

Результат изменений в расчетной оценке импортируемых запасов должен признаваться перспективно и учитываться при расчете прибыли или убытка (за исключением изменений, которые вызывают изменение в активах и в обязательном порядке должны признаваться путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива в периоде этого изменения) (нормы п.40-42 СБУ №8):

- а) в периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период;
- б) в периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет на данные периоды.

Изменение в расчетной оценке может воздействовать только на прибыль или убыток, как текущего периода, так и будущих периодов.

В свою очередь, в соответствии с нормами пункта 1 статьи 10 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» основополагающим внутренним регламентирующим документом, определяющим принципы и методы ведения бухгалтерского учета в организации, является учетная политика.

Так, согласно подпункту т) части первой статьи 2 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», учетная политика – это совокупность правил, принципов и способов, регламентирующих методологию и организацию бухгалтерского учета, принятых руководством организации для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

Вместе с тем, согласно пункту 4 статьи 6 Закона ПМР «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», организации, исходя из специфики условий хозяйствования, отраслевой принадлежности, структуры организации и других факторов, руководствуясь законодательством Приднестровской Молдавской Республики о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, нормативными правовыми актами уполномоченного Правительством исполнительного органа государственной власти, в ведении которого находятся вопросы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, самостоятельно формируют внутренние регламентирующие документы бухгалтерского учета, носящие обязательный характер для системы внутреннего регулирования хозяйственной деятельности организации и формирующие ее учетную политику.

Название документов, их содержание и статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяет руководитель организации или уполномоченное им лицо.

Критерии выбора и изменения учетной политики, порядок учета и раскрытия изменений в учетной политике, установлены нормами СБУ № 8.

Требования к раскрытию информации об учетной политике, за исключением касающихся изменений в учетной политике, определены Стандартом бухгалтерского учета N 1 «Представление финансовой отчетности», утвержденным Приказом Министерства финансов Приднестровской Молдавской Республики от 26 апреля 2010 года N 76.

При этом учетная политика организаций (в том числе являющихся уполномоченными операторами) в отношении каких-либо фактов хозяйственной жизни формируется (устанавливается) исходя из требований, изложенных в соответствующих Стандартах бухгалтерского учета, Инструкциях по применению стандартов бухгалтерского учета, иных нормативных правовых актах Приднестровской Молдавской Республики в сфере бухгалтерского учета (нормы п. 11 СБУ №8).

Кроме того, при формировании учетной политики организацией утверждаются:

- а) рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- б) формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- в) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- г) правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- д) порядок контроля над хозяйственными операциями;
- е) другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета с целью подготовки достоверной финансовой отчетности.

В свою очередь представляется целесообразным в учетной политике организаций, являющихся уполномоченными операторами, в обязательном порядке отражать информацию, связанную с определением:

- а) основных принципов определения организацией даты совершения операций в иностранной валюте при импорте запасов;
- б) порядка оценки и учета импортных запасов, в соответствии с избранной таможенной процедурой, по следующим разделам:
  - порядок складского и бухгалтерского учета запасов;
  - порядок складского и бухгалтерского учета запасов на забалансовых счетах;
- в) порядка использования обоснованных расчетных бухгалтерских оценок и изменений в них.

В свою очередь, сообщаем, что данное инструктивное письмо разъясняет порядок отражения операций, связанных с приобретением импортируемых запасов, осуществлением расходов, непосредственно связанных с этим приобретением, и формированием фактической себестоимости данных запасов уполномоченными операторами только для целей бухгалтерского учета, независимо от требований налогового законодательства.

Первый Заместитель Председателя Правительства  
Приднестровской Молдавской Республики –  
министр финансов  
Приднестровской Молдавской Республики

Т.П.Кирова

Заместитель Председателя Правительства  
Приднестровской Молдавской Республики –  
министр экономического развития  
Приднестровской Молдавской Республики

С.А.Оболоник

Председатель Государственного таможенного комитета  
Приднестровской Молдавской Республики

В.Н. Нягу