
ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Харчева Ирина Владимировна,

кандидат экономических наук, доцент, декан учетно-финансового факультета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева; uff07@timacad.ru

Прошина Нина Анатольевна,

кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева; uff07@timacad.ru

Тинякова Виктория Ивановна,

доктор экономических наук, профессор кафедры информационных технологий и математических методов в экономике Воронежского государственного университета; tviktoria@yandex.ru

В статье рассмотрены особенности организации и ведения бухгалтерского учета внешнеторговых операций в зависимости от видов заключенных контрактов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет экспортных и импортных операций, внешнеторговый контракт, «Инкотермс».

Развитие внешнеторговых связей России, интеграция в мировую экономику и либерализация законодательства в области государственного регулирования внешнеторговой деятельности позволили многим организациям участвовать в международном экономическом сотрудничестве.

При совершении внешнеторговых операций российские импортеры и экспортеры сталкиваются с многочисленными проблемами, связанными с тем, что их контрагентами по сделке купли-продажи товаров являются зарубежные партнеры.

Бухгалтерский учет экспортных и импортных операций имеет свои особенности.

Основными задачами бухгалтерского учета экспортных и импортных товаров являются:

- контроль движения товаров от иностранного поставщика или отечественного продавца до организации;
- получение при необходимости точных данных о нахождении товаров по направлениям их движения и местам хранения;
- контроль количественной и качественной сохранности товаров;
- учет накладных расходов по импортным и экспортным операциям;

- контроль состояния расчетов с иностранными поставщиками;
- учет расчетов с банком по полученным кредитам и с бюджетом;
- своевременное и достоверное составление отчетности по импорту и экспорту [6, с. 60].

При организации экспортных и импортных операций для каждого отдельного вида товаров, выполненных работ, оказанных услуг существуют свои специфика и необходимость владения специальными навыками и компетентной информацией. Появление тесноты на внутреннем рынке вызывает необходимость сельскохозяйственным товаропроизводителям расширения каналов сбыта при помощи выхода на внешнеторговые рынки, которые не только обеспечивают сбыт товаров страны-экспортера, но и доступ к источникам более экономически выгодного сырья.

Организацией учета импортных и экспортных операций является его (учета) зависимость от условий контракта, характера содержания расчетов с иностранными поставщиками как непосредственно между участниками сделки, так и через посредническую фирму [2, с.115].

Совершению импортной или экспортной операции предшествует оформление внешнеторгового контракта, заключаемого продавцом и покупателем в письменной форме на основе общепризнанных принципов и норм международного права, а также с учетом национального законодательства участников сделки в области торговли, таможенного и валютного регулирования. Внешнеторговый контракт в зависимости от проводимой операции подразделяется на экспортный и импортный.

В зависимости от условий, прописанных во внешнеторговом договоре, на экспортера и импортера накладывается ответственность, связанная с оплатой расходов по транспортировке, перевозке, хранению товаров на складах за пределами своей таможенной территории. В связи с чем экспортер или импортер помимо основного договора с покупателем или поставщиком вынужден заключать дополнительные договоры с перевозчиками, банками, страховщиками.

Выделяют: прямой внешнеторговый контракт – контракт, который заключается между двумя сторонами без третьих лиц, с одной стороны – резидент РФ, с другой стороны – нерезидент; посреднический внешнеторговый контракт – контракт, заключенный между резидентом и нерезидентом РФ с участием третьих лиц.

Основное отличие посреднических договоров заключается в условиях распределения рисков между посредником и покупателем (продавцом). Распределение рисков является значимым фактом при принятии решения об осуществлении импорта или экспорта товара через посредника.

Исходя из вышесказанного, ученые выделяют две основные особенности договоров комиссии, поручения и агентских договоров. Эти особенности определяют порядок бухгалтерского учета ведущихся в рамках этих договоров хозяйственных операций:

1. Имущество, с которым ведутся операции (относительно которого за-

ключаются сделки купли-продажи, подряда и т.п.), не принадлежит посреднику (комиссионеру, поверенному, агенту) на праве собственности.

2. В зависимости от выбранного сторонами вида посреднической сделки меняется объем обязательств по расчетам между посредниками (комиссионером, агентом, поверенным) и третьими лицами, т.е. поставщиками, покупателями или подрядчиками комитента, доверителя или принципала.

Отсутствие у организаций – комиссионера, поверенного или агента – права собственности на участвующее в сделках имущество определяет порядок бухгалтерского учета этих операций по рассматриваемым договорам. Данные ценности как имущество, фактически находящееся во владении организации, но не принадлежащее ей на праве собственности, должны учитываться на забалансовых счетах.

Из системы забалансовых счетов только один счет, 004 «Товары, принятые на комиссию», специально предназначен планом счетов для учета посреднических сделок. Согласно инструкции по применению плана счетов, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, счет 004 «Товары, принятые на комиссию» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию, в соответствии с договором. В плане счетов отсутствуют специальные счета для учета товаров, получаемых во владение по договорам поручения и агентским договорам, соответственно, организациями поверенным и агентом в системе забалансовых счетов нового плана счетов нет. По нашему мнению, для этих целей в рабочем плане счетов организации можно использовать либо счет 004, либо счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Вторая особенность посреднических договоров – состав обязательств контрагентов по заключаемым комиссионером, поверенным или агентом в интересах комитента доверителя или принципала сделкам – также влияет на порядок бухгалтерского учета соответствующих операций. В соответствии с ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» в учете организации должны показываться обязательства ее контрагентов по сделкам в суммах, причитающихся к получению на момент отражения в учете. Следовательно, если согласно ст. 990 Гражданского кодекса обязательства контрагентов, с которыми заключает сделки комиссионер, возникают непосредственно перед комиссионером, а не перед комитентом, то эти обязательства и должны показываться в бухгалтерском учете комиссионера в полных суммах.

При договоре поручения, наоборот, согласно ст. 971 ГК РФ, поскольку поверенный в заключаемых им сделках выступает от имени доверителя, обязательства контрагентов возникают непосредственно перед доверителем. И, следовательно, в бухгалтерском учете организации-поверенного следует отражать только сумму обязательства доверителя по оплате вознаграждения.

Вне зависимости от вида внешнеторгового договора (с посредником или без посредника) можно выделить два принципа, которые необходимо соблюдать при учете импортных и экспортных операций:

1. Постановка импортного товара на учет или передача товара, работ, услуг покупателю должны быть осуществлены с момента перехода права собственности на них от поставщика или к покупателю;

2. Правильное определение внешнеторговой себестоимости товара.

Импортер может указать в контракте любой удобный с его точки зрения момент передачи права собственности, например, при отгрузке товаров перевозчику, оплате импортных товаров, пересечении товарами границы Российской Федерации и т.д. Но в мировой практике передача права собственности фиксируется обычно в момент перехода от продавца к покупателю риска случайной гибели или утраты товаров.

Определение момента перехода риска случайной гибели или утраты товаров, а также распределение ответственности между продавцом и покупателем за хранение товара, затрат на транспортировку, экспедирование и страхование груза и другие затраты, связанные с продвижением товара, сформированы в Международных правилах толкования торговых терминов «Инкотермс».

Международные правила торговых терминов необходимы для того, чтобы разрешать все проблемы, которые связаны с возможностью возникновения недоразумений, разногласий и судебных разбирательств в результате заключения импортного договора, так как очень часто стороны, заключающие контракт, не знакомы с различной практикой ведения торговли в соответствующих странах.

Таким образом, «Инкотермс» представляет собой свод международных правил, признанных как толкователь наиболее применяемых терминов в международной торговле.

«Инкотермс» дает определения одиннадцати торговым терминам, сгруппированным в четыре группы, в зависимости от того, как распределяются обязанности между продавцом и покупателем. При выборе импортером того или иного правила «Инкотермс» во время заключения сделки ему необходимо помнить, что каждая последующая группа терминов предусматривает уменьшение обязанностей импортера и увеличение обязанностей экспортера.

Первая группа E включает в себя только один термин EXWorks (EXW) «Франко завод». В данном случае продавец предоставляет товары покупателю непосредственно в своих помещениях, а последний уже самостоятельно заботится о вывозе товара за границу. Для экспортера было бы лучше всего использовать этот термин в своем контракте, так как в данном случае на него возложено минимум обязанностей (правда, и получение им необходимых документов для применения нулевой ставки таможенных документов зависело бы не от него, а от покупателя). Увы, но российскому экспортеру с 1 января 2004 г. пришлось забыть о преимуществах данного термина. Так как новый Таможенный кодекс прямо указывает на то, что обязанность по совершению таможенных операций для выпуска товаров в случае, если перемещение товаров через таможенную границу осуществляется в соот-

ветствии с внешнеэкономической сделкой, заключенной российским лицом, несет это российское лицо (ч. 1 ст. 16 ТК РФ).

При использовании терминов второй группы F продавец обязуется предоставить товар в распоряжение перевозчика, услуги которого оплачивает покупатель. Таможенную очистку товара при вывозе с территории страны осуществляет продавец.

Согласно терминам третьей группы C продавец обязуется заключить договор перевозки, однако без принятия на себя риска случайной гибели или повреждения товара или каких-либо дополнительных расходов после погрузки товара.

Наиболее лучший вариант из всех условий «Инкотермс» для импортера является термины группы D, в соответствии с которыми на продавца возлагается обязанность нести все расходы и риски до момента доставки товара в страну назначения. В рыночных условиях формирование цены при осуществлении экспортно-импортных операций имеет большое значение, поскольку оказывает влияние не только на размер финансовых результатов этих операций, но и на экономическую эффективность внутреннего производства тех или иных товаров.

Из всех базисных условий для импортных операций наибольшее распространение получило условие CIF, и в практике международной торговли «цена CIF» обычно понимается как импортная цена товара. Cost Insurance Freight Стоимость, Страхование и Фрахт оплачены до ... (порт назначения). Экспортер должен обеспечить морское страхование от рисков утраты и повреждения товара. Продавец заключает договор страхования и оплачивает страховку. Импортер должен принять к сведению, что согласно данному термину от экспортера требуется лишь обеспечение страхования на условиях минимального покрытия. Данный термин может быть использован для перевозок морским или внутренним водным транспортом.

О.С. Эзопова-Сорокина делает акцент на то, что переход права собственности на импортные товары является одной из важных особенностей в формировании состава и величины себестоимости этого товара [9, с. 34].

Блохин К.М., помимо момента перехода права собственности на импортный товар, выделяет следующие характерные особенности формирования стоимости приобретаемых импортных товаров: сопряженность продвижения товара от продавца к покупателю с большими затратами, которые несут, как правило, оба участника внешнеэкономической сделки; наличие большого числа мест возникновения затрат; осуществление расчетов в иностранной валюте [4].

А.П. Бархатов утверждает, что покупная стоимость импортного товара складывается из контрактной стоимости, таможенных платежей, транспортных и прочих расходов по закупке. Причем формировать фактическую стоимость импортных товаров нужно на счетах бухгалтерского учета, а не расчетным путем. Все элементы, составляющие фактическую стоимость импортного товара, заносятся на специальный счет, предназначенный для

формирования этой стоимости. И только после того как определится фактическая стоимость импортного товара, он списывается на соответствующий счет, предназначенный для его учета.

Таким образом, можно выделить 3 основных части стоимости импортного товара: 1) контрактная стоимость, в которую в зависимости от базиса поставки следует включить определенную часть накладных расходов, оплачиваемых иностранным поставщиком, но возмещаемых ему импортером в цене товара; 2) сумма накладных расходов, а именно: транспортировка; погрузо-разгрузочные работы; перевалка; хранение; страхование и др.; 3) платежи на таможне, которые включают в себя: таможенные сборы; таможенные пошлины; акцизы; НДС.

Для формирования полной внешнеторговой себестоимости импортного имущества многие ведущие ученые и экономисты отмечают необходимость выделять отдельный субсчет на счетах 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары», 11 «Животные на выращивании и откорме» в зависимости от вида товара и способов бухгалтерского учета.

Важно отметить еще одну особенность в открытии аналитических счетов, которые будут использоваться для учета импортных операций: А.П. Бархатов утверждает, что синтетический учет импортных операций нужно вести на счете 41 «Товары» в разрезе специальных субсчетов по местам нахождения (за границей, в пути), странам, товарам, учетным партиям. Е.В. Лупикова и Н.К. Пашук поддерживают данную тактику, отмечая, что в рабочем плане счетов целесообразно выделить отдельные позиции для учета продвижения импортного товара. И предлагают в качестве привести рекомендуемые специалистами аналитические позиции к счету 41 «Товары» субсчет 3 «Импортные товары», к которому можно открыть субсчета третьего порядка в зависимости от местонахождения товара [2, с. 117].

О.В. Кудяева отрицает данный подход к организации учета импортных операций, отмечая в своей работе, что использование данного способа является трудоемким, неоперативное получение информации о состоянии актива на данный момент времени и быстрая смена данных состояний будет создавать затруднение для использования этого варианта на практике. Кроме того, считает применение данной методики нецелесообразным в организациях, не ведущих постоянных крупных операций по импорту (к ним относится большинство сельскохозяйственных предприятий) [8, с. 48]. И предлагает использование при учете материальных ценностей, приобретенных в режиме импорта, отдельные счета материальных ценностей, находящихся в пути.

Определенные особенности имеет и реализация товаров по внешнеторговому контракту, т.е. экспорт. Состав расходов, распределение расходов на продажу между продавцом и покупателем, а также порядок перехода риска случайной гибели также определяются условиями поставки «Инко-

термс-2010». Непредвиденные расходы должна оплатить сторона, на которой в данный момент лежит риск гибели. Несоблюдение оговоренных условий может привести к необоснованному завышению расходов по реализации.

К расходам российского продавца при вывозе товаров с таможенной территории РФ относятся: стоимость предпродажной подготовки товара, т.е. производственная себестоимость товара, включая консолидацию партии товаров, экспортную упаковку, маркировку, погрузку, иногда страховку и транспортировку до определённого в контракте места, например, морского порта; таможенную очистку, включая как таможенные платежи, так и стоимость разрешительных документов от государственных контролирующих органов в связи с вывозом товаров, а также банковские расходы и комиссии; стоимость услуг таможенного представителя (брокера) или заработная плата таможенного специалиста организации-продавца и стоимость программного обеспечения рабочего места такого специалиста; стоимость доставки товара до места фактического таможенного контроля; стоимость размещения товара и транспорта на временное хранение с учётом затрат, необходимых для возможной 100-процентной выгрузки, погрузки и взвешивания товаров при фактическом таможенном контроле; восстановление экспортной упаковки и маркировки товаров после фактического таможенного контроля; стоимость перевозки и страховки в связи с перевозкой товара до покупателя; стоимость работ на подтверждение фактического вывоза товаров за пределы таможенной территории РФ; стоимость работ по выполнению мероприятий валютного контроля; административные расходы продавца в связи с зарубежной поставкой, в том числе стоимость профессиональной подготовки соответствующих специалистов.

Выручка начисляется на дату перехода права собственности и подлежит пересчёту в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату. Синтетический учёт отгруженных на экспорт товаров можно осуществлять на счете 45 «Товары отгруженные» или на счете 62 «Расчет с покупателями и заказчиками». Выбор того или иного счета определяется моментом реализации и зависит от учетной политики, выбранной организацией. Например, счет 45 «Товары отгруженные» используется, если договором поставки обусловлен порядок, предусматривающий право перехода собственности на отгруженную продукцию на пути продвижения к иностранному покупателю [1, с. 85].

Следует отметить, что значительную долю в структуре затрат экспортных и импортных товаров занимают издержки обращения, связанные с большой удаленностью контрагентов по внешнеторговому контракту друг от друга. Данные издержки включают в себя затраты внешнеторговой фирмы по содержанию аппарата управления (заработная плата и премии персоналу, отчисления в Пенсионный фонд, на социальные, медицинские и другие виды страхования во внебюджетные фонды). Поэтому организации, которая занимается как внутренней, так и значительной внешней экономической деятельностью, необходимо позаботиться о надлежащей организации учета оплаты труда работников отдела ВЭД. Очень часто именно эта категория ра-

ботников направляется в заграничные командировки, требует профессиональной переподготовки, знания иностранного языка, законодательства иностранного контрагента и деловой культуры, традиций других стран, сопряжена с большими финансовыми рисками, связанными с удаленностью контрагентов. В связи с этими факторами требования к заработной плате специалистов ВЭД возрастает. Все перечисленные требования должны найти свое отражение в локальных актах организации, касающихся организации вознаграждения и обучения специалистов ВЭД.

Конечно, экспортные и импортные операции для организации чреватые большими финансовыми рисками, затратами, таможенными хлопотами, но внешнеторговая деятельность является одним из наиболее доходных направлений бизнеса. Работа с зарубежными контрагентами, выход на иностранные рынки, экспорт продукции в другие страны, импорт более технологичных и выгодных товаров – все это признаки успешной деятельности организации. Поэтому риски оправдывают ожидания, а детальная разработка организации учета экспортно-импортных операций и затрат, связанных с их осуществлением, является важным фактором снижения нежелательных последствий внешней торговой деятельности.

Список источников

1. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учеб. [текст] / Ю.А. Бабаев, И.П. Комисарова. – М.: ЮНИТИ, 2005. – 226 с.
2. Бархатов, А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие [текст] / А.П. Бархатов. – М.: Дашков и К, 2009. – 308 с.
3. Беззубцева, Н.А. Особенности бухгалтерского учета импорта племенных животных в пушном звероводстве [текст] / Н.А. Беззубцева, Л.В. Постникова, А.О. Соколова, М.А. Шадрин // European Social Science Journal. – М., 2011. – № 13. – С. 447 – 457.
4. Блохин, К.М. Учет материально-производственных запасов, приобретаемых по импортным контрактам [текст] / К.М. Блохин // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 3.
5. Касьянова, Г.Ю. Налог на прибыль: практика исчисления и уплаты: учеб. пособие [текст] / Г.Ю. Касьянова. – М.: АБАК, 2009. – 424 с.
6. Семенихин, В.В. Экспорт и импорт товаров, услуг, интеллектуальной собственности: практическое руководство [текст] / В.В. Семенихин. – М.: Эксмо, 2009. – 432 с.
7. Таможенный кодекс Российской Федерации: [от 25.04.2003 – принят ГД: ред. от 28.11.2009].
8. Хоружий, Л.И. Развитие системы бухгалтерского учета экспортно-импортных операций организаций АПК: монография [текст] / Л.И. Хоружий, Л.В. Постникова, О.В. Кудяева. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2009. – 287 с.
9. Эзопова-Сорокина, О.С. Методические аспекты бухгалтерского учета и аудита импортных операций: дис. канд. экон. наук [текст] / О.С. Эзопова-Сорокина. – СПб., М., 2008. – 167 с.

FEATURES OF THE ACCOUNTING FOREIGN TRADE ACTIVITY

Harcheva Irina Vladimirovna,

Ph. D. of Economics, Associate Professor, Dean of the educational and financial faculty, Russian State Agrarian University – Moscow Agricultural Academy named after K.A. Timiryazev; uff07@timacad.ru

Proshina Nina Anatolyevna,

Ph. D. of Economics, senior lecturer in accounting, Russian State Agrarian University – Moscow Agricultural Academy named after K.A. Timiryazev; uff07@timacad.ru

Tinyakova Victoria Ivanovna,

Dr. Sc. of Economy, Professor of the Information Technologies and Mathematical Methods in Economy department, Voronezh State University; tviktoria@yandex.ru

Features of the organization and conducting accounting of the foreign trade operations depending on types of the signed contracts are considered in the article.

Keywords: accounting of export and import operations, foreign trade contract, «Incoterms».