

РАЗДЕЛ II. УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

УДК 657.1

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ЭКСПОРТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Т.Г. Шешукова, д. экон. наук, проф., зав. кафедрой учета, аудита и экономическо-го анализа

ГОУ ВПО «Пермский государственный университет», 614990, г.Пермь, ул. Букирева, 15

Электронный адрес: sheshukova@psu.ru

О.А. Рыбалко, к. экон. наук, доц., зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита

ФГОУ ВПО «Пермская государственная сельскохозяйственная академия имени академика Д.Н. Пряниш-никова», 614000, г. Пермь, ул. Петропавловская, 23

Электронный адрес: rubalkohome@yandex.ru

Рассматриваются особенности экспортной деятельности, сущность экспортной операции. Определено влияние экспортной деятельности на организацию учета активов, обязательств, доходов и расходов, являющихся результатом этой деятельности. Выделены и охарактеризованы этапы организации учета экспортной операции.

Ключевые слова: экспорт; экспортная деятельность; экспортная операция.

Таможенный кодекс РФ определяет *экспорт* как таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы таможенной территории Российской Федерации без обязательства об их обратном ввозе на эту территорию. Таким образом, понятие товара во внешнеэкономической деятельности гораздо шире применяемого в бухгалтерском учете – к *экспортному товару* относится любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, в том числе транспортные средства (за исключением транспортных средств, используемых для международных перевозок).

Объектом торговли при экспорте могут быть информация, интеллектуальная собственность, товары и услуги.

Поэтому под *экспортной деятельностью* мы будем понимать операцию, связанную с передачей объекта торговли (информации, интеллектуальной собственности, товаров и услуг) российским лицом иностранному лицу, либо с

пересечением границы таможенной территории Российской Федерации, либо и то и другое.

Экспортную деятельность хозяйствующего субъекта с точки зрения организации учета на предприятии можно определить как систему экспортных операций, учитывающую особенности контрактных обязательств и деловых обычаев, применяемого сторонами права и финансово-валютную составляющую. Таким образом, можно выделить следующие особенности экспортных операций, которые в значительной степени определяют организацию учета на предприятии (рис. 1):

- при экспортных операциях субъектами являются резиденты и нерезиденты, что вызывает необходимость использования норм как внутреннего, так и международного законодательства (универсального, регионального и рекомендуемого); учета внутриэкономической и внешнеэкономической политики стран – участников сделки;



Рис. 1. Основные особенности экспортной деятельности хозяйствующего субъекта

- при экспорте товаров (имеющих материально-вещественную форму) обязателен факт пересечения таможенной границы, поэтому экспортная деятельность является объектом таможенного контроля;

- проведение валютной операции – неотъемлемая часть экспортной сделки, поэтому она является объектом валютного контроля и требует соблюдения валютно-финансовых условий расчетов;

- территориальная и временная отдаленность проведения сделок при экспортных операциях обуславливает наличие политических, валютных и форс-мажорных рисков.

И наконец, все вышеперечисленные особенности определяют набор квалификационных требований к персоналу экономических служб хозяйствующего субъекта.

Порядок ведения учета экспортных операций, с одной стороны, существенно зависит от условий, содержащихся в отдельных внешнеэкономических договорах (контрактах), применяемых в деловом обороте организации форм расчетов с иностранными покупателями, а с другой – определяется нормами налогового, валютного и таможенного законодательства (рис. 2).

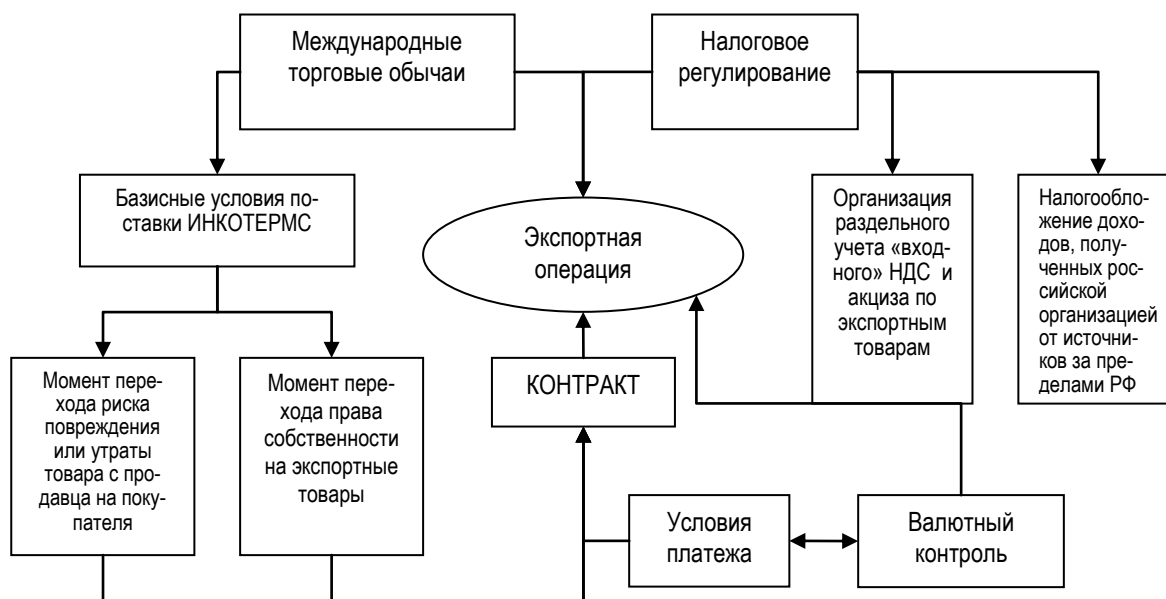


Рис. 2. Особенности экспортной операции

Учитывая особенности экспортных операций, нам представляется целесообразным при организации учета операций по экспорту выделить следующие этапы:

- организация раздельного учета экспортного товара;
- организация учета движения экспортного товара от поставщика к покупателю и распределения накладных (коммерческих) расходов;
- организация учета реализации и расчетов с иностранными покупателями.
- организация контрольных мероприятий по обеспечению исполнения сделки.

Первый этап. Товары, которые вывозятся за рубеж в режиме экспорта, облагаются НДС по ставке 0% (ст. 164, 165, 172 Налогового кодекса РФ) и по ним установлен специальный порядок возмещения из бюджета сумм входного НДС. Поэтому организации-экспортеры должны вести раздельный учет сумм НДС, уплаченного по товарам (работам, услугам), использованным при производстве товаров на внутреннем рынке и на экспорт.

Раздельный учет важен и в том случае, если после приобретения товара НДС по нему был принят к вычету, а впоследствии указанный товар реализован на экспорт.

Акциз, как и НДС, является косвенным налогом. На основании подп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ операции по реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации в режиме экспорта освобождаются от уплаты акцизов. Однако условием для такого освобождения является представление налогоплательщиком в налоговую инспекцию поручительства банка (в соответствии со ст. 74 НК РФ) или банковской гарантии. Это следует из п. 2 ст. 184 НК РФ [3].

Операции по экспорту товаров так же не облагаются акцизами только при ведении раздельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

Организация самостоятельно определяет порядок раздельного учета, что отражается в приказе об учетной политике организации на очередной финансовый год.

Если изначально невозможно определить канал реализации (внутри страны или за рубежом), то в учетной политике целесообразно предусмотреть пропорциональный способ деления сумм НДС по приобретенным товарам в соответствии со стоимостью товаров, которые отгружены на экспорт и внутри страны за налоговый период по НДС, аналогичный порядку учета сумм НДС по товарам, облагаемым и не облагаемым НДС.

Второй этап. Выделение учета движения экспортного товара от поставщика к покупателю в отдельный этап обусловлено особенностью экспортной операции, связанной с территори-

альной отдаленностью субъектов сделки, – как правило, экспортный контракт предусматривает переход права собственности на отгруженные товары на пути продвижения к иностранному покупателю, поэтому большинство специалистов рекомендуют использовать счет 45 «Товары отгруженные», а именно субсчет 45-1 «Товары отгруженные экспортные», на котором экспортная продукция находится до отражения в учете реализации (т.е. до момента перехода права собственности на нее к покупателю) [2]. Однако субсчет 45-1 не дает столь необходимой экспортеру информации о местонахождении товара. А для отражения в учете продвижения экспортных товаров от поставщика к грузополучателю по всем этапам пути рекомендуется открывать субсчета второго порядка: «Экспортные товары в пути (указание пункта)».

Таким образом, отраженная на счете 45 стоимость отгруженных на экспорт товаров показывает, что эти товары находятся в пути, но право собственности на них пока принадлежит российскому продавцу.

Целесообразность использования счета 45 для учета отгруженных на экспорт товаров, на наш взгляд, во многом зависит от того, на каких условиях поставки заключен экспортный контракт, а именно – оговорен *переход права собственности* на товар.

В мировой торговой практике условия перехода права собственности на экспортные товары устанавливаются одним из следующих способов:

- путем прямого указания места и/или времени, по достижении (наступлении) которого товары переходят в собственность покупателя;
- на основании применяемого права, которым регулируются отношения между контрагентами;
- в соответствии с обычаями внешнеторгового делового оборота (базисными условиями поставки «Инкотермс»).

Продавец и покупатель могут указать в контракте любой удобный момент перехода права собственности. Однако в мировой практике передача права собственности увязывается с переходом *риска случайной гибели или утраты товаров* от продавца к покупателю.

Порядок перехода риска случайной гибели определяется по *Международным правилам толкования торговых терминов «Инкотермс»*. Один из терминов (условий поставки) обычно указывают в контракте, при этом если не оговаривается, с какого момента у покупателя возникает право собственности, то право собственности переходит одновременно с риском случайной гибели товара. С точки зрения распределения обязанностей и расходов по доставке все базисные условия поставок разделены на четыре группы: E, F, C, D.

В группу Е входит условие поставки EXW – с завода (наименование пункта). При данном условии продавец передает товар в распоряжение покупателя на своем предприятии, и с этого момента его обязательства по поставке считаются выполненными. Поэтому использование счета 45 «Товары отгруженные» в данном случае неоправданно.

В группу F входят три вида поставки на условиях перевозки груза силами покупателя: FCA – франко-перевозчик (наименование пункта), FAS – свободно вдоль борта судна (наименование порта отгрузки) и FOB – свободно на борту (наименование порта отгрузки). Для всех трех базисных условий этой группы общим является то, что продавец передает товар перевозчику на территории своей страны, но перевозчик предоставляется покупателем.

В группу С входят виды поставок на условиях перевозки силами продавца: CFR – стоимость и фрахт (наименование порта назначения), CIF – стоимость, страхование, фрахт (наименование порта назначения), CPT – перевозка оплачена до (указанного пункта), CIP – перевозка и страховка оплачены (до указанного пункта). Общим для условий поставки групп F и С является то, что выполнение обязательств продавца по поставке товара наступает с момента передачи его перевозчику, хотя по базисным условиям поставки группы F перевозка осуществляется силами покупателя (он предоставляет транспорт и оплачивает перевозку), а по условиям группы С – силами продавца (предоставление транспорта и оплата перевозки входят в его обязанности).

В группу D входят такие условия поставки, согласно которым продавец несет ответственность за прибытие товара в порт или согласованный пункт назначения. Продавец несет все расходы по доставке товара к месту назначения, на него ложатся и все риски до момента прибытия товара в назначенный пункт. Особенностью условий поставки группы D является то, что договоры купли-продажи, заключенные на условиях поставки этой группы, не предусматривают заключения продавцом договора страхования груза.

С правовой точки зрения «Инкотермс» имеет факультативный характер и применяется сторонами по их взаимному согласию. Однако в некоторых странах в силу национального законодательства он является официальным нормативным документом.

В Российской Федерации на основании «Инкотермс» утвержден «Классификатор условий поставки» (приложение 5 к приказу ГТК России от 23.08.2002 № 900), который используется для таможенных целей участниками внешнеэкономической деятельности и таможенными органами.

В процессе проведения экспортных торговых операций российский поставщик несет определенные расходы, связанные с реализацией товаров на экспорт. Их принято называть накладными (коммерческими) расходами.

Распределение коммерческих расходов между сторонами экспортной сделки является одной из важнейших особенностей реализации товаров за границу Российской Федерации. Как уже было отмечено выше, состав таких расходов у продавца и покупателя определяется базисными условиями поставки, содержание которых изложено в *Международных правилах толкования торговых терминов «Инкотермс»*.

Отдельные статьи накладных расходов, связанных с реализацией товара на экспорт, выражаются значительными суммами, поэтому несоблюдение оговоренных в контракте терминов может привести к необоснованному значительному завышению произведенных расходов, так как в дебет счета 44 «Расходы на продажу», субсчет 1 «Коммерческие расходы по экспорту», могут быть отнесены только те расходы, которые по условиям поставки должен оплатить российский поставщик.

При проведении экспортных операций к счету 44-1 целесообразно открывать субсчета второго порядка:

44-11 «Коммерческие расходы по экспорту в рублях»;

44-12 «Коммерческие расходы по экспорту в иностранной валюте»;

44-13 «Общеторговые коммерческие расходы по экспорту».

Ежемесячно коммерческие расходы относятся на себестоимость экспортного товара. Порядок включения сумм накладных расходов в полную себестоимость экспортного товара поставлен в зависимость от того, перешло ли право собственности на него к иностранному покупателю.

При отражении в бухгалтерском учете накладных расходов необходимо соблюдать принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Это означает, что отдельные накладные расходы должны быть учтены в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место, независимо от оплаты.

Третий этап. Основными признаками экспортного контракта как международного договора купли-продажи являются переход права собственности на имущество от продавца к покупателю и оплата покупателем переданной ему собственности.

Неправильно отождествлять момент перехода права собственности с передачей товара, которая определяется исключительно базисными условиями поставки и означает только исполнение продавцом своих обязательств по поставке товара. Причем передача товара и испол-

нение продавцом своих обязательств по поставке могут не совпадать с моментом передачи товара покупателю в фактическое пользование. Как и передача (поставка) товара, переход права собственности на него может не совпадать с передачей товара покупателю в фактическое пользование; он может наступить раньше или позже этого момента. Поэтому момент перехода права собственности рекомендуется зафиксировать в контракте, поскольку Конвенция ООН о международных договорах купли-продажи, подписанная в Вене 11 апреля 1980 г., вопрос о переходе права собственности не рассматривает, в других документах международного характера этот вопрос также не затрагивается.

При наступлении момента перехода права собственности в бухгалтерском учете экспортера должна быть отражена реализация экспортного товара, означающая смену его собственника, а значит, признана выручка. На момент перехода права собственности также подлежит списанию с баланса продавца отгруженный на экспорт товар как уже не принадлежащее ему имущество.

По контрактам на оказание услуг принцип перехода права собственности не применяется, так как услуги не имеют вещественной формы. В отношении услуг в качестве даты совершения операции по экспорту услуг установлена дата передачи услуги. Поэтому при оказании услуг реализация отражается на то число, когда подписан акт сдачи-приемки услуги.

Нормы п.1 ст.8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ предусматривают ведение учета имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций в рублях. Поэтому отражение операций на валютных счетах и операций в иностранной валюте, осуществление которых регулируется Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», производится в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции.

Датой совершения операции считается день возникновения у организации (в соответствии с законодательством или договором) права принять к учету активы и обязательства, являющиеся результатом этой операции.

В соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте при проведении экспортной операции, для пересчета в рубли подразделяются на две группы (рис. 3):

1) активы и обязательства, которые переоцениваются регулярно (на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности);

2) активы и обязательства, которые переоцениваются только на момент принятия к бухгалтерскому учету.



Рис. 3. Группы активов и обязательств, являющиеся результатом экспортной операции в соответствии с ПБУ 3/2006 (извлечение)

Таким образом, экспортная выручка отражается в учете на момент перехода права собственности на товар иностранному покупателю, но в следующих оценках:

- при наличии стопроцентной предоплаты – по курсу Банка России на момент зачисления аванса на транзитный валютный счет;

- при наличии частичной предоплаты – по курсу Банка России на момент зачисления аванса на транзитный валютный счет и курсу на момент перехода права собственности пропорционально сумме полученной предоплаты;

- при отсутствии предоплаты – по курсу Банка России на момент перехода права собственности на товар.

Четвертый этап. Заключая экспортный контракт на поставку товара (работ, услуг), российский продавец помимо выполнения обязательств по договору обязан соблюдать также требования валютного законодательства (оформить паспорт сделки в уполномоченном банке и своевременно извещать соответствующий банк о всех изменениях, вносимых в контракт).

В соответствии с п. 1 ст. 19 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» российские организации при осуществлении внешне-

торговой деятельности обязаны в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами), обеспечить:

- получение от нерезидентов на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты РФ, причитающейся в соответствии с условиями договоров (контрактов) за переданные нерезидентам товары, выполненные для них работы, оказанные им услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них;

- возврат в РФ денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию РФ (не полученные на таможенной территории РФ) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них [1].

При невыполнении этих обязанностей на должностные и юридические лица налагается административный штраф в размере от трех четвертых до одного размера суммы денежных средств, не зачисленных на счета в уполномоченных банках (ч. 4 ст. 15.25 КоАП РФ).

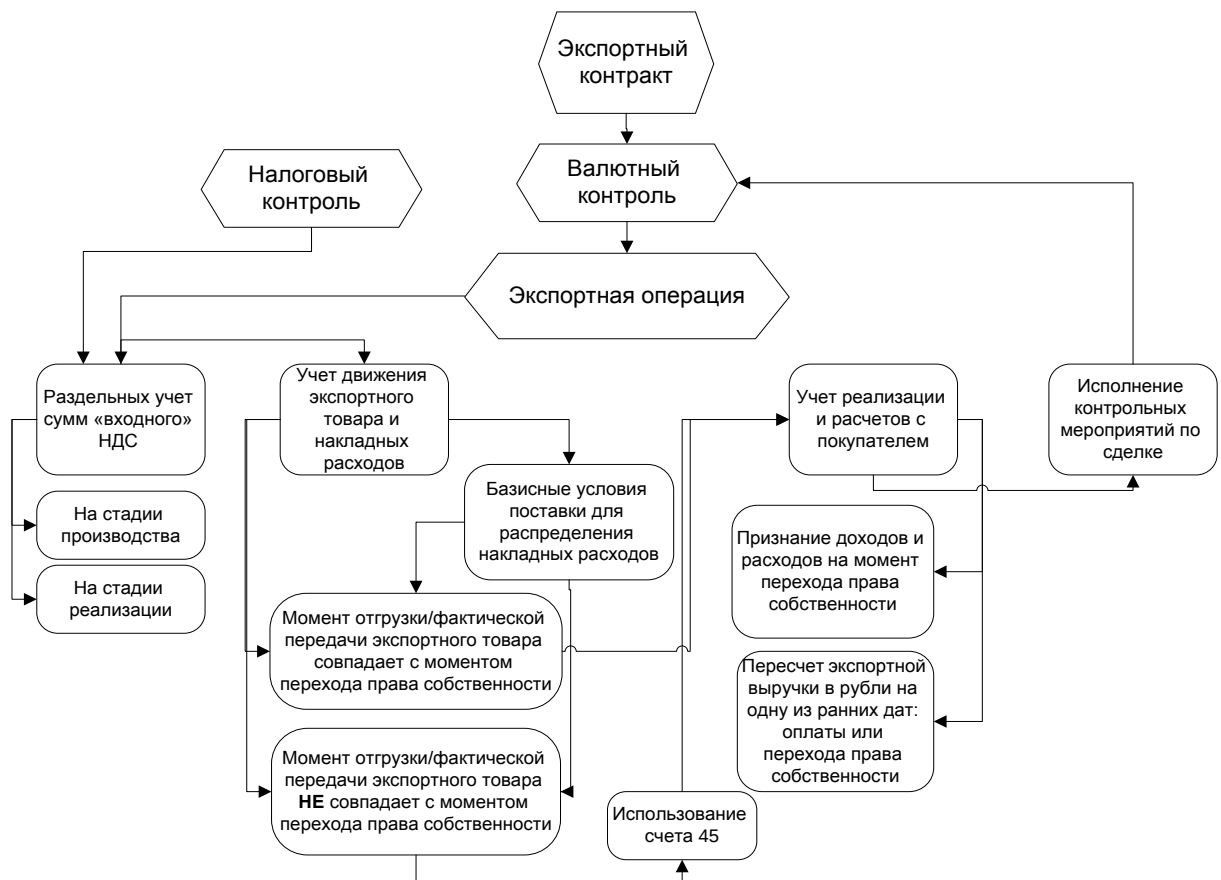


Рис. 4. Схема этапов учета при экспортной деятельности

При рассмотрении организации учета при осуществлении экспортной деятельности необходим поэтапный подход (рис. 4), поскольку проведение экспортных операций, как правило, предполагает получение российской организацией - экспортером иностранной валюты от покупателя. Поэтому предварительно перед осуществлением сделки необходимо учитывать некоторые особенности валютного и налогового регулирования, имеющие прямое отношение к экспорту (оформление паспорта сделки, справки и сбор пакета подтверждающих документов, организация раздельного учета сумм «входного» НДС), при этом валютный контроль является как стартовым, так и завершающим этапом экспортной операции.

Сделка, связанная с экспортом ценностей, работ или услуг, производится в соответствии с экспортным контрактом, который должен быть заключен между сторонами данной сделки. Для бухгалтера экспортный контракт не является первичным учетным документом, однако он является основанием для принятия решений, связанных с порядком налогообложения экспортной сделки и определяет следующие этапы организации учета: отгрузку, распределение накладных расходов и реализацию.

Список литературы

1. *Авдеев В.* Экспортные авансы // Финансовая газета. 2009. № 42. С.12.
2. *Костогрыз Н.* ВЭД: Актуальные вопросы // Аудит и налогообложение. 2009. № 10. С. 32–41.
3. *Лермонтов Ю.М.* Сроки предоставления документов экспортерами, подтверждающими ставку 0 процентов по налогу на добавленную стоимость // Все для бухгалтера. 2009. № 11. С. 48–51.