

ПРОБЛЕМЫ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С РЕАЛИЗАЦИЕЙ ПРОДУКЦИИ НА ЭКСПОРТ

© 2015 Е.В. Гашева*

Ключевые слова: экспортные операции, расходы на продажу, Инкотермс.

Рассматривается сущность расходов на продажу, особенности их состава и структуры, определяемые правилами Инкотермс. Обозначены основные проблемы, возникающие в ходе ведения бухгалтерского учета расходов, связанных с реализацией продукции на экспорт.

В настоящее время для любого экономического субъекта приоритетной стратегией является рациональное управление своими ресурсами, повышение эффективности деятельности. Для достоверного определения значения прибыли экономического субъекта необходима достоверная величина расходов, которая оказывает непосредственное влияние на принятие экономически обоснованных управленческих решений.

Расходы, связанные с реализацией продукции на экспорт, представляют собой затраты, понесенные в соответствии с условиями конкретного внешнеэкономического контракта, связанные с получением заказов от иностранных контрагентов, ее реализацией и транспортировкой. Экономические субъекты вправе самостоятельно определять методику учета и распределения расходов на продажу. Пере-

чень расходов на продажу экспортера зависит напрямую от вида деятельности экономического субъекта. Проведенный сравнительный анализ существующих группировок расходов на продажу в экспортной деятельности позволил сделать вывод о том, что их состав и структура определяются требованиями базисных условий поставок, обозначенных во внешнеэкономическом контракте¹. При этом в состав этих расходов входят лишь затраты, произведенные самим экономическим субъектом, признание которого определено правилами Инкотермс-2010 (табл. 1).

Как видно из табл. 1, зависимость состава расходов на продажу экспортера зависит от стандартных условий договоров международной купли-продажи. Так, включение в их состав стоимости таможенных пошлин при указании во внешнеэкономическом контрак-

Таблица 1

**Особенности признания расходов на продажу экономического субъекта,
осуществляющего экспортные операции**

Условия поставки Инкотермс-2010	Таможенные пошлины и сборы	Расходы по страхованию грузов	Особенности признания прочих расходов на продажу (оплата всех расходов на продажу до определенного внешнеэкономическим договором места)
EXW	-	-	-
FCA	+	+	До пункта сдачи товаров (терминалов отправления)
FAS	-	+	Со склада до указанной пристани (порта погрузки), вдоль борта судна, при этом перевалку и погрузку оплачивает покупатель
FOB	+	+	До доставки товара на судно покупателя через поручни судна
CFR	+	-	До порта назначения покупателя плюс расходы до доставки, стоимость и фрахт
CIF	+	+	До порта назначения, через поручни судна борта покупателя
CIP	+	+	До указанного в договоре терминала прибытия
CPT	+		До указанного в договоре терминала прибытия
DAT	+	+	До таможенного терминала
DAP	+	+	До места назначения, указанного в договоре
DDP	+	+	До места назначения, указанного в договоре

* Гашева Екатерина Валерьевна, аспирант Саратовского социально-экономического института (филиала) Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. E-mail: gashevakatrina@gmail.com.

те базиса поставки EXW (Ex Works) - "Франко завод" влечет за собой претензии налоговых органов по поводу их неправомерности, поскольку они уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Кроме того, включение таможенных пошлин в состав расходов на продажу при указании во внешнеэкономическом контракте базиса поставки EXW (Ex Works) - "Франко завод" влечет за собой признание затрат экономически необоснованными, приводит к искажению показателей бухгалтерской финансовой отчетности. Поэтому фиксация и соблюдение данных базисных условий поставок являются важным средством минимизации налоговых рисков и достоверного определения состава расходов на продажу, произведенных экономическим субъектом при экспорте продукции.

Важно отметить, что в бухгалтерском учете экономических субъектов, осуществляющих экспортные операции, расходы, связанные с продажей продукции на экспорт, признаются при одновременном выполнении следующих условий²:

- ♦ расходы производятся в соответствии с конкретным внешнеэкономическим контрактом, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- ♦ сумма расхода может быть достоверно определена;

- ♦ имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод экономического субъекта. При этом расходы на продажу должны быть документально подтверждены. Первичными документами по учету расходов на продажу являются акцептованные счета транспортных организаций, квитанции железнодорожного транспорта, коносаменты, авианакладные, договора на страхование грузов, перевозку, платежные документы, счета сторонних организаций, акты выполненных работ, оказанных услуг, счетов-фактур, международные или внутренние перевозочные документы.

Следует отметить, что в настоящее время в бухгалтерском учете промышленных предприятий, производящих экспортные операции, существует три варианта учета расходов на продажу:

- ♦ списание единовременно;

- ♦ распределение расходов на продажу между контрактами, после перехода права

собственности на экспортируемую продукцию покупателю;

- ♦ списание расходов на продажу единовременно, за исключением расходов на упаковку и транспортировку, подлежащих распределению.

Первый вариант определен Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, в которой установлено, что расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг). Согласно данному варианту экономический субъект имеет право списать в бухгалтерском учете расходы на продажу единовременно. При этом особенностью учета выступает то, что расходы на продажу списываются на себестоимость однократно, что значительно упрощает сам процесс ведения учета, сближает данные бухгалтерского и налогового учета, однако не обеспечивает надежность определения финансового результата экспортера.

Что касается второго варианта, то он предусмотрен п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета "Расходы организации" 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, где определено, что расходы на продажу могут признаваться в себестоимости проданных товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Согласно данному варианту, расходы на продажу, понесенные при реализации и транспортировке готовой продукции, первоначально учитываемые на счете 44 "Расходы на продажу", после перехода права собственности на экспортируемую продукцию покупателю относятся на счет 90 "Продажи". Таким образом, экономические субъекты имеют право списать в себестоимость часть расходов на продажу по мере реализации экспортной продукции. В этом случае особенностью бухгалтерского учета расходов на продажу у экспортера является то, что они списываются на себестоимость после признания выручки от продаж. Данный способ трудоемок, ведь сложно определить влияние договорных условий на конк-

ретную партию готовой продукции. Важно отметить, что решение о применении данного способа, в первую очередь, должно основываться на договорных условиях внешнеэкономического контракта, особенностях момента перехода права собственности и на продолжительности временного фактора, исполненного между моментом осуществления расходов и их списанием на себестоимость. Целесообразность применения данного способа обусловлена наличием условия внешнеэкономического контракта - момента перехода права собственности после отгрузки продукции. Исходя из данного условия, выручка будет признана после транспортировки и отгрузки товаров иностранному покупателю. Преимущество обозначенного способа заключается в том, что признание расходов на продажу после перехода права собственности на экспортируемую продукцию покупателю позволит повысить достоверность показателей бухгалтерской финансовой отчетности и финансового результата от реализации товаров.

Следует отметить, что для правильного осуществления способа списания в себестоимость части расходов на продажу по мере реализации экспортной продукции важна грамотная организация порядка ведения складского и бухгалтерского учета, их тождественность и согласованность данных. При этом складской учет товаров необходимо вести в разрезе внешнеэкономических контрактов, для отслеживания состава и перечня расходов на продажу, понесенных при реализации каждой партии товара.

Что касается третьего варианта учета расходов на продажу экспортера, то он приведен Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. В соответствии с данной Инструкцией, организациям, осуществляющим промышленную и иную производственную деятельность, предоставлено право часть расходов, связанных с продажей экспортной продукции, распределять и частично списывать в дебет счета 90 "Продажи"³. При этом в ходе частичного списания подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку. Таким образом, часть рас-

ходов на продажу списывается не полностью, а распределяется и списывается в части, относящейся на реализованную продукцию. Особенностью данного способа ведения бухгалтерского учета расходов на продажу является то, что порядок распределения законодательно не закреплен и устанавливается экономическим субъектом самостоятельно путем фиксации норм в учетной политике. Данный способ несложен в применении и легко реализуется при осуществлении фактов хозяйственной жизни при использовании пропорции с соответствующей базой распределения.

Распределение данных расходов обусловлено фактом невозможности реализации всей экспортируемой продукции в течение одного отчетного периода, и разделение осуществляется между контрактами на основе договорных условий - момента перехода права собственности. Так, отгруженная продукция не будет считаться реализованной до тех пор, пока не исполнятся существенные условия договора, и коммерческие расходы, подлежащие списанию, целесообразно будет распределить между расходами на продажу, относящимися к реализованной или только отгруженной продукции.

В случае если экономический субъект принимает решение придерживаться допущения Инструкции по применению плана счетов и часть расходов, связанных с транспортировкой и упаковкой, распределять и списывать частично в дебет счета 90 "Продажи", то важным вопросом выступает разработка перечня их состава, подлежащего распределению и списанию в части, относящейся на реализованную продукцию. Обобщение теоретических и практических разработок по содержанию расходов на продажу у промышленных предприятий позволило обосновать авторскую группировку, а также поновому систематизировать и расширить их состав, подлежащий распределению. В результате этого часть расходов на продажу может быть названа подлежащей распределению, а остальная часть - не подлежащей распределению. Так, к не подлежащим распределению рекомендуем относить: комиссионные сборы посредническим организациям, агентское вознаграждение; расходы на содержание и аренду помещений для хранения

продукции на экспорт; аренду, техническое обслуживание, уборку и ремонт транспортных средств; маркетинговые, рекламные и представительские расходы; таможенные пошлины и сборы; расходы по таможенному оформлению; заработная плата и страховые взносы сотрудников, занятых охраной складов и помещений для хранения продукции на экспорт; расходы по сертификации конкретной партии экспортной продукции; командировочные расходы, непосредственно связанные с перевозкой экспортной продукции. Расходы на страхование экспортируемого товара также рекомендуем относить в состав расходов на продажу, списываемых одновременно, если осуществление данных затрат предусмотрено условиями поставок во внешнеэкономическом контракте. В перечень подлежащих распределению затрат между внешнеэкономическими контрактами предлагаем включать: транспортные расходы по доставке и погрузке продукции, расходы по оплате услуг организаций, осуществляющих перевозку товаров; расходы по перевалке и хранению в пути; расходы материалов по оборудованию и утеплению транспортных средств; расходы на затаривание и упаковку продукции, подлежащей экспорту; расходы по оплате экспедиторских услуг; расходы по оплате услуг, связанных с обслуживанием подъездных путей и складов индивидуального пользования.

При исследовании проблемы признания в бухгалтерском учете расходов на продажу экспортера выявлена необходимость их правильного распределения, поскольку от этого зависит себестоимость продукции, правиль-

ность определения финансового результата. Обычно для сближения бухгалтерского и налогового учета применяется порядок, приведенный в ст. 320 НК РФ. Так, расходы на продажу, подлежащие распределению и списанию в отчетном периоде, определяются как разность суммы транспортных расходов и расходов на упаковку за прошлый и отчетный месяц и числа данных расходов, приходящихся на остаток товаров на конец отчетного периода. Экономический субъект определяет число накладных расходов, приходящихся на остаток товаров, на конец отчетного периода как произведение стоимости остатка товаров на конец отчетного периода и среднего процента, относящегося к остатку товаров. При этом средний процент, относящийся к остатку товаров, представляет собой отношение накладных расходов на начало и за текущий временной период стоимости реализованных товаров в текущем месяце к остатку товаров по его завершении. Таким образом, базой распределения выступает себестоимость товаров. Экономические субъекты вправе выбрать иную базу распределения, закрепив ее применение в учетной политике в целях бухгалтерского и налогового учета. Рекомендуемые базы распределения, представленные для каждой группы накладных расходов, связанных с реализацией продукции на экспорт, приведены в табл. 2.

Важно отметить, что существует проблема, обусловленная противоречием содержания нормативных актов по ведению бухгалтерского учета. Так, Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности орга-

Таблица 2

Рекомендуемые базы распределения для групп накладных расходов

Статья	База распределения
Транспортные расходы по доставке и погрузке продукции	1. Между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса
Расходы по перевалке и хранению в пути	2. Между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их объема
Расходы по оплате услуг организаций, осуществляющих перевозку товаров	3. Исходя из количества товаров
Расходы материалов по оборудованию и утеплению транспортных средств	4. На основании производственной себестоимости
Расходы на затаривание и упаковку продукции, подлежащей экспорту	5. Исходя из расходов, не подлежащих распределению
Расходы по оплате экспедиторских услуг	6. Исходя из выручки за отгруженную экспортную продукцию
Расходы по оплате услуг, связанных с обслуживанием подъездных путей и складов индивидуального пользования	

низаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, предусмотрено в отношении экономических субъектов, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, право списывать, полностью или частично, в дебет счета 90 "Продажи" расходы на продажу. При этом, если экспортер, осуществляющий вышеобозначенный вид деятельности, устанавливает учетной политикой положение об их единовременном списании, данный способ представляется единственно верным. Это обусловлено тем, что Инструкцией по применению плана счетов не предусмотрена возможность списывать расходы на продажу, понесенные при реализации и транспортировке готовой продукции, первоначально учитываемые на счете 44 "Расходы на продажу", после перехода права собственности на экспортируемую продукцию покупателю и списывать в себестоимость часть расходов на продажу по мере реализации экспортной продукции. В свою очередь, если экономический субъект обозначит в учетной политике право распределять расходы на продажу, данная норма вступает в противоречие с Положением по ведению бухгалтерского учета "Расходы организации" 10/99, поскольку в нем отсутствует информация о праве экспортера частично списывать расходы на продажу и их возможности распределения (табл. 3).

Указанное несоответствие приводит к невозможности формирования реального мнения о реальной сумме расходов на продажу экспортера. С целью решения этой пробле-

мы и устранения данного противоречия рекомендуем внести дополнения в нормативные акты. Это приведет к достоверному формированию учетной информации о величине финансового результата экспортера.

Следует отметить, что методика учетных записей в системе бухгалтерского учета расходов на продажу экономических субъектов, осуществляющих экспортные операции, базируется на многоуровневой иерархии субсчетов к счету бухгалтерского учета 44 "Расходы на продажу", принимающей во внимание последовательность классификации затрат. Так, расходы на продажу рекомендуем учитывать на следующих субсчетах к счету 44 "Расходы на продажу":

44.1 "Расходы на продажу в Российской Федерации";

44.1.1 "Расходы на продажу в Российской Федерации, не подлежащие распределению";

44.1.2 "Расходы на продажу в Российской Федерации, подлежащие распределению";

44.2 "Расходы на продажу по экспорту";

44.2.1 "Расходы на продажу по экспорту, не подлежащие распределению";

44.2.2 "Расходы на продажу по экспорту, подлежащие распределению".

При выборе способа ведения учета расходов на продажу рекомендуем экономическим субъектам надежно обосновывать его применение в учетной политике и отталкиваться от особенностей своей деятельности, уровня организации бухгалтерской службы.

Таблица 3

Противоречия между ПБУ 10/99 и Инструкцией по применению плана счетов в части порядка бухгалтерского учета расходов на продажу

Положение по ведению бухгалтерского учета "Расходы организации" 10/99	Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций
<p>Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; - сумма расхода может быть определена; - имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности 	<p>По дебету счета 44 "Расходы на продажу" накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 "Продажи". При частичном списании подлежат распределению в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей)</p>

Важно отметить, что п. 7, 8 Положения по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации”, утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н, установлено, что при формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации⁴. При этом принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Сумма накладных расходов, списанная на себестоимость продукции, должна быть экономически обоснована и документально подтверждена. В противном случае это влечет за собой исключение затрат из состава расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, искажает показатели бухгалтерской финансовой отчетности экс-

портера. Именно поэтому фиксация способа ведения бухгалтерского учета расходов, связанных с реализацией продукции на экспорт, является основным требованием соблюдения нормативных актов по бухгалтерскому учету, их экономическим обоснованием и одним из важнейших условий признания в бухгалтерском и налоговом учете.

¹ Семенов В. Международные правила “Интертермс” // Аудит и налогообложение. 2014. № 5. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=208054>.

² Положение по ведению бухгалтерского учета “Расходы организации” 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

³ Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31 окт. 2000 г. № 94н.

⁴ Положение по ведению бухгалтерского учета “Учетная политика организации” 1/2008, утвержденное Приказом Минфина РФ от 6 окт. 2008 г. № 106н.

Поступила в редакцию 17.11.2014 г.