

УДК 657

Проблемы ведения бухгалтерского учета расходов на продажу экспортера**Гашева Е.В.**

Аспирант кафедры бухгалтерского учета
Саратовского социально-экономического института
(филиала) Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

В статье рассматривается сущность расходов на продажу, особенности их состава и структуры, определяемые правилами «Инкотермс».

Также обозначены основные проблемы, возникающие в ходе ведения бухгалтерского учета расходов, связанных с реализацией продукции на экспорт.

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

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. Перечень 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 контракте [1]. При этом расходы должны быть произведены самим экономическим субъектом (табл. 1).

Как видно из таблицы 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 контракте 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 экономическими необоснованными, приводит к искажению показате-

лей бухгалтерской финансовой отчетности. Поэтому фиксация и соблюдение данных базисных условий поставок является 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 условий [2]:

– 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, договоры 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,

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

осуществляющих экспортные операции, существуют 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 [3], 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», утвержденно-го Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н [2], 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 конкретную 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. Преимущества обозначенного способа заключаются 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 расходов 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.

Следует отметить, что 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.

При исследовании проблемы признания в бухгалтерском учете расходов на продажу экспортера выявлена необходимость их правильного распределения, поскольку от этого зависит себестоимость продукции, правильность определения финансового результата. Обычно для сближения бухгалтерского и налогового

учета применяется порядок, приведенный нормами налогового законодательства. 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 число 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 и стоимости реализованных товаров в текущем месяце и остатка 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 таблице 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 организаций», 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 [3]. При этом, если экспортер, осуществляющий выше обозначенный вид деятельности, устанавливает учетной политикой положение об их единовременном списании, данный способ

Таблица 2

Рекомендуемые базы распределения

Наименование статей	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	

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 «Положе-

нием 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).

Это несоответствие приводит к невозможности формирования достоверного мнения о реальной сумме расходов на продажу экспортера. С целью решения данной проблемы рекомендуем внести дополнения в нормативные акты для устранения данного противоречия. Это приведет к достоверному формированию учетной информации о величине финансового результата экспортера.

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, утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н	Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н
<p>Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: 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>	<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>

Литература:

1. Семенихин В. Международные правила «Инкотермс» // Аудит и налогообложение. – № 5. – 2014. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ПБИ;n=20805>.
2. Положение 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 октября 2000 г. № 94н.

The Problems of Bookkeeping of Exporter’s Selling Costs

E. V. Gasheva

Saratov Socio-Economic Institute (branch) of Plekhanov Russian University of Economics

The paper deals with the selling costs and their structure determined by Incoterms regulations. The author outlines the main problems of bookkeeping of expenses associated with export of goods.

Key words: export operations, selling costs, Incoterms.