

УДК 657.4

Проблемы бухгалтерского учета импортных материально-производственных запасов***Данилевская В.Г.**

Студентка Казанского (Приволжского) федерального университета

**Гошунова А.В.**Кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансового учета
Казанского (Приволжского) федерального университета

В статье рассмотрены проблемы бухгалтерского учета операций по импорту производственных запасов. Представлены подходы к определению момента перехода права собственности на импортные товары. Рассмотрена специфика формирования их фактической себестоимости. Проанализирована международная и отечественная практика отражения в бухгалтерском учете операций по импорту товаров.

Ключевые слова: учет, материально-производственные запасы, импорт, товары, оценка актива, право собственности.

В последнее время российские организации все больше интегрируются во внешнеторговую деятельность. Материальные ресурсы, необходимые для производственных нужд, приобретаются не только у отечественных поставщиков, но и за рубежом. Некоторые материалы могут иметь настолько специфический характер, что их аналог невозможно найти на российском рынке. Поэтому организациям приходится выходить на международные рынки, сталкиваясь при этом с определенными трудностями, связанными в первую очередь с отсутствием опыта ведения таких операций. Это касается и бухгалтерского учета внешнеторговых операций.

В ходе проведенного анализа правовых норм, регулирующих внешнеторговую деятельность, были выявлены спорные ситуации, способные повлиять на порядок оценки первоначальной стоимости импортируемых товаров. Очевидно, что неправильная оценка товаров может в дальнейшем привести к существенным искажениям финансовых показателей прибыли предприятия и его финансовой отчетности

в целом. В этой связи можно сделать вывод о том, что в условиях интенсивных экономических связей, существующих между Россией и остальным миром, вопросы учета импортных операций крайне важны, тем более что от оценки себестоимости импортируемых товаров зависит конечная цена реализации на российском рынке. Таким образом, правильность формирования цены товара затрагивает не только само предприятие, но и может существенно влиять на бюджет конечных потребителей.

Внешнеторговая деятельность – это деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли, связанных с товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью [1].

Внешнеторговые операции имеют ряд особенностей, которые в той или иной мере влияют на порядок их отражения в бухгалтерском учете:

– длительный характер осуществляемых сделок по экспорту и импорту товаров, обусловленный зна-

* Статья опубликована при поддержке АНО «Казанский открытый университет талантов 2.0» по результатам Конкурса «Кооперация талантов».

чительной удаленностью участников внешнеторговой сделки друг от друга;

– различие в законодательстве стран участников внешнеторговой сделки и, следовательно, в системах бухгалтерского учета и порядке налогообложения таких операций;

– осуществление расчетов в иностранной валюте, подверженность валютному риску;

– таможенное регулирование и государственный контроль внешнеторговой деятельности;

– дополнительные расходы, непосредственно связанные с приобретением активов (привлечение различных организаций, оказывающих посреднические услуги в области внешней торговли, страхование грузов, транспортировка).

В данной работе рассмотрены вопросы учета импортных операций по приобретению материально-производственных запасов. При этом необходимо будет рассмотреть следующие вопросы:

– понятие и правовое регулирование импортных операций;

– определение даты перехода права собственности;

– порядок формирования себестоимости запасов по таким операциям.

1. Сущность и правовое регулирование импорта материально-производственных запасов

Импорт товара – ввоз товара в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе. Далее под импортируемым товаром мы будем понимать не только приобретенные для последующей перепродажи материальные ценности, но и любые прочие перемещаемые через таможенную границу активы, такие как сырье и материалы, основные средства и т.д. [2, с. 570-574].

Правовое регулирование внешнеторговой деятельности и импортных операций в частности осуществляется на основе норм международного права и национального законодательства стран-участников сделки. При этом в случае коллизии норм национального законодательства применяются нормы международного права. К последним относят Венскую Конвенцию ООН 1980 г. о договорах международной купли-продажи товаров. Данная Конвенция применяется к договорам купли-продажи товаров между сторонами сделки, находящимися в разных государствах. Помимо этого документа важное значение имеют так называемые обычаи делового оборота, а именно – Международные правила толкования международных терминов – Инкотермс (англ. *International commercial terms*) [3, с. 21].

Российское законодательство в области внешнеторговой деятельности представлено Конституцией Российской Федерации, Гражданским кодексом РФ (далее – ГК РФ), Федеральным законом от 08.12.2003 г. №164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности». Таможенное регулирование осуществляется в соответ-

ствии с требованиями Таможенного кодекса РФ и Закона о таможенном тарифе от 21.05.1993 г. № 5003-1.

2. Учет импортных операций по приобретению материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы (далее – МПЗ) являются значительной составляющей производственного процесса любого предприятия, а их стоимость занимает наибольший удельный вес в структуре расходов коммерческой организации. Очевидно, что для стабильного производства предприятию необходимо иметь достаточное количество сырья и материалов для бесперебойной работы и полного удовлетворения производственных потребностей.

Материальные ресурсы разнообразны как по своему содержанию и назначению, так и по местам приобретения. Важно не только своевременно приобрести сырье, материалы, инструменты, комплектующие изделия в достаточном количестве по приемлемым ценам, а также необходимо их доставить и достоверно отразить их в бухгалтерском учете.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (далее – ПБУ) МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При этом в нее включаются суммы фактических затрат на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (включая транспортно-заготовительные расходы, плату за информационные и консультационные услуги, таможенные пошлины, вознаграждения посреднику и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ) [4].

Рассмотрим следующие аспекты учета импортных операций:

– определение момента перехода права собственности на товар;

– формирование фактической себестоимости товара;

– распределение затрат по доставке и таможенной очистке импортных товаров между продавцом и покупателем;

– пересчет стоимости актива, выраженного в иностранной валюте, и отражение курсовых разниц.

Согласно ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», датой совершения операций по импорту МПЗ считается дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов. При этом четкого разъяснения о дате признания расходов не дается [5].

Обычно дата признания активов в бухгалтерском учете определяется датой перехода права собственности на данные активы. Участники сделки должны согласовать в импортном контракте момент перехода права собственности на товар. Им может быть момент отгрузки товара поставщиком, момент оплаты товара покупателем или момент пересечения товаром таможенной границы РФ. Но на практике не

всегда это условие выполняется. В этом случае необходимо руководствоваться правилами Инкотермс.

Согласно данному общепринятому в мировой практике документу момент перехода права собственности связывается с моментом перехода риска случайной гибели и утраты товаров от продавца к покупателю, а распределение дополнительных, непосредственно связанных с приобретением данных товаров затрат определяется базисными условиями поставки, представленными в таблице 1 [6].

Таблица 1
Классификация базисных условий поставок Инкотермс

Группа	Базисные условия поставки	
	Код	Описание
Е «Отгрузка»	<i>EXW</i>	Продавец несет минимальные риски потерь и минимальные риски при транспортировке, поскольку переход к покупателю все рисков происходит на территории продавца
Ф «Основная перевозка не оплачена»	<i>FCA</i>	Обязанность поставки товара до назначенного покупателем перевозчика лежит на продавце, далее все риски несет покупатель
С «Основная перевозка оплачена»	<i>CPT</i>	Расходы по перевозке груза до указанного покупателем перевозчика, а также расходы по таможенной очистке товара несет продавец
	<i>CIP</i>	Помимо затрат, указанных в условиях поставки <i>CPT</i> , продавец осуществляет расходы по страхованию груза
D «Прибытие»	<i>DAT</i>	Продавец несет все риски и осуществляет расходы до разгрузки товара в согласованном терминале указанного места назначения
	<i>DAP</i>	Продавец выполняет свои обязательства по поставке товара до момента разгрузки этого товара в согласованном месте
	<i>DDP</i>	Все риски и все расходы по доставке груза несет продавец. Ответственность продавца заканчивается после прибытия товара на территорию покупателя

Помимо вышеуказанных условий поставки, распространяющихся на все виды транспорта, выделяют еще несколько их видов отдельно только для водного транспорта (морского и речного). Их описание представлено в таблице 2.

Рассмотрим следующий пример. ПАО «Север» приобрело материалы на базисных условиях поставки *FOB* по цене 10000 долл. Определим фактическую себестоимость материалов для импортера и расходы экспортера при следующих условиях:

- а) расходы по транспортировке:
 - до порта 500 долл.;

Таблица 2

Классификация базисных условий поставки водным транспортом

Группа	Базисные условия поставки	
	Код	Описание
Ф «Основная перевозка не оплачена»	<i>FAS</i>	Продавец несет расходы по доставке груза в порт отправления. Далее все расходы несет покупатель (расходы на погрузку товара на судно, фрахту судна, страхованию груза и т.д.)
Ф «Основная перевозка не оплачена»	<i>FOB</i>	Продавец должен поставить товар на борт указанного судна и выполнить все требования таможенного законодательства.
С «Основная перевозка оплачена»	<i>CFR</i>	Помимо вышеуказанных условий продавец обязан оплатить все расходы, связанные с доставкой товара на борт судна и фрахт.
	<i>CIF</i>	Риски переходят от продавца к покупателю в том момент, когда груз уже находится на борту судна. Кроме указанных выше условий продавец обязан застраховать груз

- морская перевозка 1000 долл. (фрахт);
- от порта назначения до пункта назначения 260 долл.;

б) погрузка:

- на борт 50 долл.;
- с борта 30 долл.;
- по борту 10 долл.;

в) таможенная пошлина на ввоз составляет 10 % от суммы, указанной в контракте, на вывоз – 2 % от указанной суммы;

г) расходы по страхованию на перевозку составляют 100 долл.

Таким образом, расходы продавца составят:
 $500 + 50 + 200 = 750$ долл.

В свою очередь расходы покупателя (себестоимость материалов) составят:

$$10000 + 1000 + 260 + 30 + 10 + 1000 + 100 = 12400 \text{ долл.}$$

При применении в контракте условия *FOB* (рус. «свободно на борту») продавец обязан за свой счет поставить товар на борт судна, застрахованного покупателем, в согласованном порту погрузки в установленный срок, а также в отличие от условия *FAS* очистить товар от экспортных пошлин. Покупатель за свой счет должен зафрахтовать судно и своевременно известить продавца о сроке, условиях и месте погрузки, названии, времени прибытия судна. В этом случае право собственности и риск случайной гибели или повреждения товара и все дальнейшие расходы переходят от продавца к покупателю в момент погрузки товара на борт судна.

Как было отмечено ранее, при отражении покупных материалов в бухгалтерском учете необходимо сформировать их фактическую себестоимость. Однако следует отметить, что в российской практике

нет единого подхода к порядку формирования этой себестоимости. Очень часто вопрос вызывает порядок формирования себестоимости на счетах синтетического учета. При этом могут быть использованы следующие наиболее распространенные варианты:

а) использование счетов бухгалтерского учета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» для формирования себестоимости импортных товаров путем открытия отдельного субсчета для таких операций;

б) формирование стоимости МПЗ непосредственно на счете 10 «Материалы»;

в) введение в рабочий план счетов отдельного счета для формирования стоимости активов, приобретенных только по импортным контрактам.

При этом организация праве сама выбрать один из указанных выше вариантов и закрепить его в своей учетной политике [7].

Каждый из предложенных вариантов имеет свои недостатки. Так, использование счетов бухгалтерского учета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» может быть неуместным для формирования стоимости таких объектов, как основные средства, финансовые вложения, работы и услуги и т.п. Введение нового счета бухгалтерского учета, не предусмотренного в предложенном Министерством финансов РФ Плане счетов, может привести к усложнению бухгалтерского учета в организациях. Этот вариант является нерациональным, поскольку по импортным сделкам приобретаются такие же активы, которые обладают такими же критериями признания.

При покупке материалов у иностранных поставщиков необходимо учитывать влияние изменений валютных курсов. Данная особенность несет в себе наибольшие риски для предприятия, поскольку порой невозможно предсказать колебания валютных курсов, в то время как импортные транзакции достаточно продолжительны по времени.

В российском бухгалтерском учете признание активов, выраженных в иностранной валюте, и курсовых разниц регулируются ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». В данном Положении предусматривается, что отражение операций в иностранной валюте на счетах бухгалтерского учета осуществляется по курсу Банка России на дату совершения операции. При этом расчеты с поставщиком, за исключением выданных авансов и предварительной оплаты, выраженные в иностранной валюте, переоцениваются как на дату совершения операции, так и на отчетную дату. Следовательно, стоимость импортного товара формируется на момент перехода права собственности следующим образом [8]:

– при наличии стопроцентной предоплаты приобретенные товары оцениваются по курсу Банка России на момент перечисления аванса поставщику;

– при наличии частичной предоплаты – по курсу Банка России на момент перечисления аванса и по курсу на момент перехода права собственности пропорционально сумме выданного аванса;

– при отсутствии предоплаты – по курсу Банка России на момент перехода права собственности на товар [9].

Рассмотрим следующий пример. ПАО «Альфа» приобретает у иностранного поставщика материалы. Переход права собственности на материалы происходит в момент передачи груза указанному покупателем перевозчику. Стоимость материалов согласно контракту составляет 100 тыс. евро. Стоимость перевозки груза составляет 300 тыс. руб. Таможенная пошлина составляет 10 % от контрактной стоимости материалов. Таможенный сбор составил 50 тыс. руб.

ПАО «Альфа» 18 апреля перечислило деньги перевозчику. Материалы были переданы перевозчику 20 апреля. Груз прибыл 5 мая, в этот же день была подана таможенная декларация и перечислены все таможенные платежи, включая НДС. Деньги за приобретенные материалы были перечислены поставщику 10 мая.

Курс евро, установленный Банком России, составлял:

– 20 апреля – 40,5 руб./евро;

– 5 мая – 41 руб./евро;

– 10 мая – 40,9 руб./евро.

ПАО «Альфа» в соответствии со своей учетной политикой формирует покупную стоимость импортного товара на счетах 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». В качестве учетной цены компания применяет контрактную стоимость товара, пересчитанную по курсу Банка России на дату принятия товара к учету.

Отразим операции по приобретению материалов на счетах бухгалтерского учета.

Таким образом, фактическая себестоимость приобретенных материалов составила 4810 тыс. руб. (4050000 + 300000 + 410000 + 50000).

Заключение

В данной работе были выявлены характерные для внешнеторговой деятельности особенности, которые коренным образом отличают ее от внутренней торговли. Эти особенности в значительной степени усложняют процесс отражения в бухгалтерском учете таких операций. Данная область несет в себе значительные риски. Важность достоверного отражения обуславливается требованиями как международного, так и национального законодательства, а также наличием таможенного регулирования внешнеторговой деятельности. Неправильное отра-

Таблица 3

Бухгалтерские записи, отражающие операции по импорту материалов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (руб.)
18 апреля перечислены деньги перевозчику	60 «Расчеты поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»	300000
20 апреля груз доставлен на борт указанного покупателем перевозчика	15-1 «Товары по импорту в пути»	60 «Расчеты поставщиками и подрядчиками»	$100000 * 40,5 = 4050000$
5 мая транспортные расходы включены в стоимость материалов	15-1 «Товары по импорту в пути»	60 «Расчеты поставщиками и подрядчиками»	300000
5 мая подана на оформление таможенная декларация	15-2 «Импортные товары на таможенном складе»	15-1 «Товары по импорту в пути»	4350000
5 мая начислена таможенная пошлина	15-2 «Импортные товары на таможенном складе»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	$100000 * 10 \% * 41 = 410000$
5 мая начислены таможенные платежи	15-2 «Импортные товары на таможенном складе»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	50000
5 мая начислен НДС на таможене	19 «НДС по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	$(100000 + 100000) * 41 * 18 \% = 811800$
5 мая компания произвела расчеты с таможенными органами	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»	1271800
5 мая компания приняла НДС к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	811800
10 мая перечислены деньги поставщику за материалы	60 «Расчеты поставщиками и подрядчиками»	52 «Валютные счета»	$40,9 * 100000 = 4090000$
10 мая отражена курсовая разница	91-2 «Прочие расходы»	60 «Расчеты поставщиками и подрядчиками»	40000
Материалы приняты к учету по фактической себестоимости	10 «Материалы»	15-2	4810000

жение операций по импорту товаров может иметь значительные негативные последствия для предприятия. Поэтому во многих организациях, являющихся участниками международных сделок, предъявляются высокие квалификационные требования к персоналу, занятому в данной области.

В условиях интернационализации бизнеса предприятия не могут обойтись без импортных товаров. Более того, наличие импортных товаров делает рынок более конкурентоспособным. Предприятия могут экономить на своих издержках, приобретая более дешевые товары у зарубежных поставщиков. Важное значение имеет такое явление, как международная специализация.

На наш взгляд, внешнеэкономическая деятельность должна основываться на требованиях международного законодательства, поскольку Российская Федерация является участником международных соглашений. Поэтому использование предприятиями в своей практике обычаев делового оборота в том случае, когда внутреннее нормативное регулирование не дает точного ответа на поставленный вопрос, должно становиться более распространенным.

Литература:

1. Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеэкономической деятельности» // СПС «Гарант».
2. Куликова Л.И. Финансовый учет: учеб. пособие. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2012. – 800 с.
3. Шешукова Т.Г., Рыбалко О.А. Развитие учета и внутреннего контроля внешнеторговой деятельности предприятия в условиях конвергенции российских стандартов к МСФО. – Пермь: Зап.-Урал. ин-т экономики и права, 2014. – 232 с.
4. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» ПБУ 5/01. // СПС «Гарант».
5. Термины Инкотермс 2010. – URL: <http://incoterms.iccwbo.ru/pravila-incoterms-inkoterms>. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н «Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08. // СПС «Гарант».
6. Куликова Л.И. Раскрытие информации о запасах в отчетности, составленной по МСФО // Аудиторские ведомости. – 2012. – № 8. – С. 23-31.

7. Приказ Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/06. // СПС «Гарант».
8. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению» // СПС «Гарант».

Issues in Accounting Treatment of Imported Inventories

V.G. Danilevskaya, A.V. Goshunova
Kazan (Volga Region) Federal University

The article considers the problems in accounting treatment of imported inventories. Approaches to the definition of the moment when legal title passes are presented. The techniques of inventory cost measurement are considered. International and domestic accounting practices of imported goods recognition were analyzed.

Key words: accounting, inventories, import, asset measurement, legal title.

